

**Alma Mater Studiorum – Università di Bologna**

**DOTTORATO DI RICERCA IN  
Diritto Tributario Europeo**

**Ciclo XXVIII**

**Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2**

**Settore Scientifico disciplinare: IUS/12 – DIRITTO TRIBUTARIO**

**TITOLO TESI**

**EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD INTERNA  
EN EL IVA  
(INTERNAL VAT NEUTRALITY)**

**Presentata da: dott. José Manuel Macarro Osuna**

**Coordinatore Dottorato**

**Relatore**

**Chiar.mo Prof. Adriano Di Pietro**

**Chiar.mo Prof. Adriano Di Pietro**

**Chiar.mo Prof. Jesús Ramos Prieto**

**Esame finale anno 2015**



*A mis padres,  
María Eugenia y José Manuel*



## AGRADECIMIENTOS

El desarrollo de esta tesis doctoral se enmarca en la que ha sido la mejor experiencia de mi vida. La oportunidad de vivir y disfrutar del Real Colegio de España en Bolonia no tiene parangón. Que ser heredero de la obra de un visionario, de un hombre adelantado a su tiempo, siga siendo siglos después la mayor suerte que puede tener un español habla mucho de la deuda que tenemos con él. Don Gil de Albornoz no es un mero personaje histórico al que formalmente se le agradezca la concesión de una beca de estudios. Al contrario. Es una inspiración para los colegiales, un recuerdo diario del altruismo y de la grandeza de nuestro fundador, de uno de los grandes impulsores de España. Debo agradecerle poder hacer un doctorado en la *Alma Mater Studiorum*, sí, pero sobre todo quiero manifestar mi alegría por ser heredero de unos valores y principios que me han marcado para el resto de mis días.

Mal entendido, el Real Colegio de España en Bolonia podría llegar a sentirse como una mera beca de estudios, una residencia magnífica y espectacular donde vivir y poco más. Pero no, es una aventura. Y la responsabilidad de hacernos sentir la necesidad de navegar y vivir es del Magnífico Rector D. José Guillermo García Valdecasas y Andrada Vanderwilde. Son tantos los momentos y vivencias compartidas gracias a él que ha conseguido que la experiencia colegial tenga un carácter incomparable. Le agradezco mucho su dedicación y, sobre todo, su amistad.

El valor añadido, nunca mejor dicho, de realizar una tesis doctoral en la Università di Bologna debemos agradecerse a la institución dirigida por el Prof. Adriano Di Pietro: la *Scuola Europea di Alti Studi Tributari*. Poder formar parte de un centro de excelencia académica e intelectual de este calibre, con vocación universitaria y que promueve valores integradores y europeos, es, sin duda, todo un honor. Quiero agradecer el poder trabajar con profesores y compañeros de tanto nivel y conocimiento en la SEAST, el aprendizaje de encontrar un doctorado verdaderamente formativo y el convivir con expertos del derecho tributario día a día de la mano de las impagables enseñanzas del Prof. Di Pietro.

El origen de todo, sin embargo, está en Sevilla, en la Universidad Pablo de Olavide, lugar donde me he formado y donde tengo el privilegio de formar parte de un magnífico equipo creado por D. Javier Lasarte Álvarez. Un maestro de maestros, con el que disfrutamos de un referente intelectual que nos proporciona ayudas e indicaciones de un valor magistral. Ser su “nieto académico” es un

orgullo y también una responsabilidad y debo agradecerle sus siempre doctos consejos.

El agradecimiento más difícil de convertir en palabras es a mi maestro, el Prof. Jesús Ramos Prieto. Es complicado manifestar de forma completa mi gratitud por su guía, por su amistad, por su paciencia y apoyo, por todo lo que me enseña diariamente, por moderarme cuando hago alarde de mi imprudencia. No albergo duda de que este trabajo sólo ha sido posible por su labor, que los defectos que encuentre el lector son achacables exclusivamente al doctorando.

No me puedo olvidar de mis amigos y compañeros que comparten conmigo esta pasión por el Derecho Tributario. A mis compañeras de la Universidad Pablo de Olavide, María José, Mónica y Montse, por hacerme sentir uno más en el grupo y porque fueron las que, con sus magníficas lecciones, me iniciaron en este apasionante mundo. Quiero dar las gracias a José Miguel, por su ayuda constante, y a mis compañeros con los que comparto la alegría de ser parte de las nuevas generaciones de la materia: Carmen y Enrique, les agradezco a todos por enseñarme cada día y por ser tan buenos amigos como gran doctrina.

Pero no todo es trabajo e investigación, se requiere un grado de felicidad por el que hay que agradecer tanto a muchísimos amigos. A mis hermanos colegiales, de entre los que agradezco especialmente su apoyo al núcleo duro. A mis nuevos amigos italianos, a los que he tenido la oportunidad de conocer y tendré para siempre. Gracias a mis raíces, a mis amigos de Sevilla, pues todos hacen que no haya momentos de soledad en el encierro propio de una investigación así.

Gracias a todos los aquí citados. Pero si hay dos personas a las que debo agradecer todo, es a mis padres. El mérito de mi esfuerzo es entero vuestro. Gracias.

Sevilla, febrero de 2015

# SUMARIO

---

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Tabla de abreviaturas y acrónimos empleados.....</b> | <b>16</b> |
| <b>Introducción.....</b>                                | <b>17</b> |

---

|   |           |
|---|-----------|
| <b>CAPÍTULO I: EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD FISCAL: CONSIDERACIONES TEÓRICAS Y ECONÓMICAS.....</b> | <b>24</b> |
|---|-----------|

## **1.- EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD FISCAL: CONCEPTO ..... 24**

### **1.1.- Un principio relacional sin carácter unívoco ..... 24**

### **1.2.- Diversas acepciones del concepto de neutralidad fiscal ..... 34**

1.2.1.- Neutralidad fiscal como desarrollo de otros principios generales del Derecho: Neutralidad e igualdad de trato..... 35

1.2.2.- Neutralidad como eliminación de barreras y distorsiones a la competencia en un mercado: Neutralidad competitiva ..... 39

1.2.3.- Neutralidad fiscal en la libre toma de decisiones económicas y la asignación eficiente de recursos económicos..... 44

1.2.4.- La conjunción de las tres dimensiones del principio de neutralidad ..... 53

### **1.3.- La idoneidad relativa de alcanzar de forma absoluta la neutralidad fiscal..... 54**

## **2.- INFLUENCIA ECONÓMICA DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA ..... 57**

### **2.1.- La asignación óptima de recursos y el objetivo de crecimiento ..... 59**

2.1.1.- La toma de decisiones del particular: consumo y ahorro..... 60

2.1.2.- Las expectativas y el crecimiento: ¿es posible alcanzar la neutralidad de forma real?..... 64

### **2.2.- Efectos en la redistribución de la riqueza: el carácter regresivo de los impuestos al consumo ..... 67**

|   |            |
|---|------------|
| <b>2.3.- La influencia de la imposición indirecta en las decisiones de consumo .....</b>  | <b>76</b>  |
| <b>2.4.- La influencia de la imposición indirecta en las decisiones empresariales.....</b>  | <b>84</b>  |
| 2.4.1.- Los impuestos indirectos como factor de coste .....   | 84         |
| 2.4.2.- La combinación de factores de producción .....  | 86         |
| 2.4.3.- Principales decisiones afectadas por la formulación del impuesto indirecto .....  | 90         |
| <b>2.5.- La introducción de un impuesto sobre el consumo en el equilibrio oferta-demanda .....</b>  | <b>92</b>  |
| 2.5.1.- La incidencia del impuesto y la elasticidad de la demanda de bienes .....   | 93         |
| 2.5.2.- La pérdida de eficiencia generada por los impuestos indirectos  | 102        |
| <b>2.6.- El principio de neutralidad en la toma de decisiones de inversión: <i>Capital Import Neutrality</i> y <i>Capital Export Neutrality</i> .....</b> | <b>108</b> |

---

## **CAPÍTULO II: LA NEUTRALIDAD FISCAL EN LA FISCALIDAD INDIRECTA EN LA UNIÓN EUROPEA .. 112**

|   |            |
|---|------------|
| <b>1.- LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO DE LA UE.</b>               | <b>112</b> |
| <b>2.- LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL DERECHO COMUNITARIO.....</b>        | <b>120</b> |
| 2.1.- Armonización de la fiscalidad indirecta .....                     | 129        |
| 2.2.- Armonización de la fiscalidad directa .....                       | 139        |
| <b>3.- NEUTRALIDAD, MERCADO INTERIOR Y DISTORSIONES FISCALES .....</b>  | <b>149</b> |
| <b>4.- EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD INTERNA Y EXTERNA</b>                | <b>156</b> |
| 4.1.- Neutralidad interna .....   | 158        |
| 4.2.- Neutralidad externa.....  | 163        |
| <b>5.- EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA .....</b> | <b>171</b> |
| 5.1.- La imposición indirecta sobre el volumen de negocios .....        | 171        |



|   |     |
|---|-----|
| 5.1.1.- Impuestos indirectos sobre productos concretos o selectivos....                   | 174 |
| 5.1.2.- Impuestos generales sobre el consumo o impuestos sobre el volumen de negocio..... | 175 |
| 5.1.2.1.- <i>Monofásicos</i> .....  | 179 |
| 5.1.2.2.- <i>Multifásicos</i> .....   | 186 |
| 5.1.3.- Tipos de IVA en función del trato dado a los bienes de producción y capital ..... | 199 |
| 5.1.4.- Tipos de IVA en función de su configuración en las transacciones exteriores ..... | 202 |
| 5.1.5.- Tipos de IVA en función de su método de cálculo .....                             | 205 |

## **CAPÍTULO III: EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN EL IVA ..... 211**

### **1.- EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN EL PROCESO DE CONSTRUCCIÓN DEL IVA EN LA UE.....211**

### **2.- LA INTRODUCCIÓN DE UN IMPUESTO NEUTRAL: EL IVA .....214**

#### **2.1.- Trabajos preparatorios a la introducción del IVA: del Informe Tinbergen al Informe Neumark .....214**

#### **2.2.- La creación del impuesto armonizado: la Primera y Segunda Directivas IVA .....220**

### **3.- LA ARMONIZACIÓN DE LA BASE DEL IVA PARA ALCANZAR LA NEUTRALIDAD ENTRE LOS MERCADOS NACIONALES ..226**

### **4.- TIEMPO DE CONSEGUIR LA NEUTRALIDAD EXTERNA Y UN MERCADO SIN FRONTERAS: DEL RÉGIMEN ORIGINARIO AL RÉGIMEN TRANSITORIO .....233**

#### **4.1.- El libro blanco sobre el mercado interno y la configuración de un régimen de imposición en origen .....233**

#### **4.2.- La flexibilización del sistema de imposición en origen .....240**

#### **4.3.- El ocaso del régimen definitivo.....245**

### **5.- LA CONSOLIDACIÓN DEL RÉGIMEN TRANSITORIO: UNA NUEVA LUCHA CONTRA LAS FALLAS DE LA NEUTRALIDAD DEL IVA .....248**

|   |            |
|---|------------|
| <b>5.1.- El cambio de dirección del nuevo milenio: abandono del régimen definitivo y consolidación de la imposición en destino .....</b>                              | <b>248</b> |
| <b>5.2.- Nuevos impulsos armonizadores: de la Directiva IVA de 2006 al “Paquete IVA” de 2008 .....</b>  | <b>250</b> |
| <b>5.3.- La consagración de la neutralidad fiscal como criterio fundamental de la futura reforma del IVA: El Libro Verde y otras iniciativas de la Comisión .....</b> | <b>255</b> |

---

## **CAPÍTULO IV: EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN EL DERECHO DE DEDUCCIÓN EN EL IVA ..... 262**

### **1.- LA ESTRUCTURA DEL SISTEMA DE DEDUCCIÓN EN EL IVA ..... 262**

|   |            |
|---|------------|
| <b>1.1.- Un medio para un fin: deducción y principio de neutralidad .....</b>   | <b>262</b> |
| <b>1.2.- Límites al derecho de deducción: Exclusión de los no contenidos en la Directiva IVA y el criterio de interpretación restrictiva.....</b> | <b>271</b> |
| <b>1.3.- La deducción como derecho de crédito: concepto y caracteres ....</b>   | <b>276</b> |
| 1.3.1.- Concepto y naturaleza jurídica del derecho de deducción del IVA .....   | 276        |
| 1.3.2.- Caracteres del derecho de deducción del IVA .....   | 283        |
| <b>1.4.- El ejercicio del derecho de deducción .....</b>  | <b>287</b> |
| 1.4.1.- La compensación del excedente.....  | 288        |
| 1.4.2.- La devolución del exceso .....  | 291        |
| 1.4.3.- La devolución de las cuotas soportadas por operadores no establecidos en el EM de adquisición .....                                       | 296        |

### **2.- REQUISITO OBJETIVO DEL DERECHO DE DEDUCCIÓN.. 299**

|   |            |
|---|------------|
| <b>2.1.- Gastos objeto del derecho de deducción y operaciones susceptibles de generar el crédito de impuesto .....</b>            | <b>300</b> |
| 2.1.1.- Operaciones gravadas y otras que generan derecho a deducción .....  | 300        |
| 2.1.2.- Gastos objeto de derecho a deducción del IVA soportado .....  | 306        |
| <b>2.2.- La afectación del gasto a la actividad gravada (o principio de “inherencia”) y el criterio del uso prospectivo .....</b> | <b>309</b> |
| <b>2.3.- La afectación del gasto en el derecho de deducción .....</b>   | <b>318</b> |

|   |            |
|---|------------|
| 2.3.1.- Costes directos: El criterio de imputación o afectación directa de una operación .....  | 319        |
| 2.3.2.- Los criterios de relación directa e inmediata en la imputación del gasto: concepto y alcance .....  | 327        |
| 2.3.2.1.- <i>Criterio estrictamente económico: elemento de coste que conforma el precio de las operaciones</i> .....  | 330        |
| 2.3.2.2.- <i>Criterio funcional o causal</i> .....  | 334        |
| <b>2.4.- La deducibilidad de los gastos generales .....</b>   | <b>339</b> |
| 2.4.1.- Los gastos generales como costes indirectos de la actividad.....  | 339        |
| 2.4.2.- Imputación directa a operaciones no sujetas y gastos generales  | 341        |
| 2.4.2.- Problemas de neutralidad: el trato diferente de exenciones y operaciones no sujetas .....   | 347        |
| 2.4.2.1.- <i>La restricción de la imputación medial a las operaciones no sujetas</i> .....  | 348        |
| 2.4.2.2.- <i>El intento de convertir una operación exenta en otra no sujeta para permitir la imputación medial: la transmisión de una empresa en funcionamiento</i> ..... | 355        |
| <b>3.- EL DERECHO DE DEDUCCIÓN EN LOS BIENES DE USO MIXTO .....</b>   | <b>361</b> |
| <b>3.1.- Neutralidad y deducción de bienes de uso mixto .....</b>   | <b>361</b> |
| <b>3.2.- Deducción total inicial y autoconsumo .....</b>  | <b>366</b> |
| 3.2.1.- Un sistema que permite flexibilidad en la afectación y neutralidad fiscal .....   | 366        |
| 3.2.2.- Prohibición de restricción del mecanismo de deducción íntegra y autoconsumo.....  | 373        |
| 3.2.3.- Base imponible del autoconsumo y gastos en el uso mixto.....  | 376        |
| <b>3.3.- Afectación total o parcial al patrimonio privado.....</b>  | <b>380</b> |
| <b>3.4.- El uso mixto no privado: operaciones no sujetas ajenas a la actividad de la empresa .....</b>  | <b>387</b> |
| <b>3.5.- El nuevo régimen de bienes de uso mixto en el artículo 168 bis) de la Directiva 2006/112/CE .....</b>  | <b>390</b> |
| <b>4.- NEUTRALIDAD EN LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS INDIRECTOS: LA PRORRATA .....</b>  | <b>395</b> |
| <b>4.1.- Concepto y ámbito de aplicación.....</b>   | <b>395</b> |
| <b>4.2.- Principales cuestiones que suscita principio de neutralidad en el funcionamiento de la prorrata .....</b>  | <b>401</b> |

---

## **CAPÍTULO V: PRINCIPALES EXCEPCIONES A LA NEUTRALIDAD FISCAL INTERNA EN LA DIRECTIVA IVA.....410**

### **1.- EXCEPCIONES PREVISTAS EN LA DIRECTIVA AL DERECHO DE DEDUCCIÓN.....411**

#### **1.1.- Gastos sin carácter estrictamente profesional y los diversos intentos de armonización en la materia.....413**

#### **1.2.- Cláusulas *standstill*.....420**

##### **1.2.1.- Naturaleza y alcance .....420**

##### **1.2.2.- Límites y requisitos temporales de las cláusulas *standstill*.....429**

##### **1.2.3.- Modificaciones permitidas de las cláusulas *standstill* .....434**

##### **1.2.4.- Cláusulas *Standstill* y neutralidad fiscal .....442**

#### **1.3.- Excepciones y exclusiones susceptibles de ser solicitadas.....444**

##### **1.3.1.- Excepciones por motivos coyunturales y de lucha contra el fraude fiscal .....444**

##### **1.3.2.- Requisitos de las excepciones por motivos coyunturales .....449**

##### **1.3.3.- La aplicación del principio de proporcionalidad a las excepciones susceptibles de solicitud por los EEMM .....452**

### **2.- LA ANTINOMIA DE LA NEUTRALIDAD FISCAL: LAS EXENCIONES .....460**

#### **2.1.- Origen y naturaleza del sistema de exenciones en el IVA: ¿estructura o coyuntura? .....461**

#### **2.2.- Grupos de exenciones en la Directiva IVA.....471**

##### **2.2.1.- Exenciones por razones de interés general .....471**

##### **2.2.2.- Exenciones por razones técnicas y de eficiencia .....477**

##### **2.2.3.- Exenciones operativas para alcanzar un IVA en destino .....481**

#### **2.3.- El principio de neutralidad como criterio básico de interpretación y alcance de las exenciones .....485**

##### **2.3.1.- El criterio de interpretación estricta de las exenciones .....485**

|   |                |
|---|----------------|
| 2.3.2.- El principio de neutralidad fiscal como contrapunto de la interpretación estricta de los requisitos objetivos y subjetivos de las exenciones .....              | 490            |
| <b>2.4.- Exenciones y neutralidad fiscal .....</b>  | <b>498</b>     |
| 2.4.1.- Las exenciones como distorsión deseada del consumo y de la competencia en el mercado .....  | 498            |
| 2.4.2.- La prohibición del derecho a deducir en las exenciones: La gran paradoja del IVA .....  | 502            |
| <b>2.5.- Soluciones posibles: eliminación o deducción .....</b>   | <b>513</b>     |
| <b>3.- LA DIVERSIDAD DE TIPOS IMPOSITIVOS Y SU IMPACTO EN LA NEUTRALIDAD FISCAL.....</b>  | <b>516</b>     |
| <b>3.1.- La estructura de tipos en el IVA .....</b>   | <b>517</b>     |
| 3.1.1.- Evolución de los tipos IVA y diversidad de aplicación en los EEMM .....   | 517            |
| 3.1.2.- Estructura de tipos IVA y nuevas propuestas de reforma.....   | 521            |
| <b>3.2.- El principio de neutralidad interna como criterio de interpretación de la estructura de tipos del IVA .....</b>  | <b>527</b>     |
| 3.2.1.- Operaciones susceptibles de ser gravadas con un tipo cero.....  | 527            |
| 3.2.2.- Neutralidad fiscal y amplitud de la definición de los productos beneficiarios de tipos reducidos .....  | 531            |
| 3.2.3.- El principio de neutralidad como criterio para determinar el tipo aplicable a productos similares. Especial referencia a los servicios por vía electrónica..... | 536            |
| 3.2.4.- La modificación de los tipos reducidos excepcionales y su asimilación a las cláusulas <i>standstill</i> .....   | 545            |
| <b>3.3.- Problemas de neutralidad interna causados por la diversidad de tipos en un mercado .....</b>   | <b>547</b>     |
| 3.3.1.- Justificaciones de tipos reducidos que no evitan la infracción de la neutralidad fiscal .....   | 548            |
| 3.3.2.- Opciones más neutrales: de la elasticidad inversa al tipo único   | 552            |
| <br><b>RECAPITULACIÓN Y CONCLUSIONES .....</b>  | <br><b>558</b> |
| <br><b>Conclusiones del Capítulo I: El principio de neutralidad fiscal: consideraciones teóricas y económicas .....</b>   | <br><b>558</b> |

|   |            |
|---|------------|
| <b>Conclusiones del Capítulo II: La neutralidad fiscal en la fiscalidad indirecta en la Unión Europea .....</b>       | <b>564</b> |
| <b>Conclusiones del Capítulo III: El principio de neutralidad en el IVA .....</b>                                     | <b>570</b> |
| <b>Conclusiones del Capítulo IV: El principio de neutralidad en el derecho de deducción en el IVA .....</b>           | <b>573</b> |
| <b>Conclusiones del Capítulo V: Principales excepciones a la neutralidad fiscal interna en la Directiva IVA .....</b> | <b>581</b> |

---

## **FINAL RECAP AND CONCLUSIONS ..... 590**

|   |            |
|---|------------|
| <b>Chapter I conclusions: The principle of tax neutrality: theoretical and economic concerns.....</b> | <b>590</b> |
| <b>Chapter II conclusions: Tax neutrality in indirect taxation in the EU .....</b>                    | <b>596</b> |
| <b>Chapter III conclusions: The principle of tax neutrality in VAT .....</b>                          | <b>601</b> |
| <b>Chapter IV conclusions: The principle of VAT neutrality in the right to deduct input tax.....</b>  | <b>604</b> |
| <b>Chapter V conclusions: Main exceptions to internal tax neutrality in the VAT Directive .....</b>   | <b>612</b> |

---

## **BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES ..... 620**

|  |            |
|--|------------|
| <b>1.- FUENTES NORMATIVAS .....</b>  | <b>620</b> |
| <b>1.1.- DIRECTIVAS DE ARMONIZACIÓN DEL IVA.....</b>   | <b>620</b> |
| <b>1.2.- DIRECTIVAS DE ARMONIZACIÓN SOBRE IMPUESTOS ESPECIALES Y OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS.....</b> | <b>623</b> |
| <b>1.3.- DIRECTIVAS DE ARMONIZACIÓN SOBRE IMPOSICIÓN DIRECTA .....</b>                               | <b>624</b> |
| <b>1.4.- REGLAMENTOS DEL CONSEJO DE LA UE.....</b>   | <b>624</b> |
| <b>2.- PRINCIPALES DOCUMENTOS COMUNITARIOS .....</b>   | <b>625</b> |
| <b>2.1.- COMUNICACIONES DE LA COMISIÓN EUROPEA .....</b>   | <b>625</b> |

|  |     |
|--|-----|
| 2.2.- OTROS DOCUMENTOS COMUNITARIOS.....   | 628 |
| 3.- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA Y CONCLUSIONES DE LOS ABOGADOS GENERALES ..... | 629 |
| 3.1.- CONCLUSIONES DE LOS ABOGADOS GENERALES DE LA UNIÓN EUROPEA.....                                      | 629 |
| 3.2.- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (STJCE/STJUE) .....                          | 631 |
| 4.- DOCUMENTOS DE LA OCDE.....   | 636 |
| 5.- BIBLIOGRAFÍA.....  | 638 |

# Tabla de abreviaturas y acrónimos empleados

---

|            |  |
|------------|--|
| AA. VV.    | Autores Varios   |
| AG         | Abogado General del Tribunal de Justicia de la UE          |
| Ap. / app. | Apartado / apartados                                       |
| B2B        | <i>Business to business</i>                                |
| B2C        | <i>Business to consumers</i>                               |
| CE         | Comunidad Europea  |
| CEE        | Comunidad Económica Europea                                |
| CEN        | <i>Capital Export Neutrality</i>                           |
| CIN        | <i>Capital Import Neutrality</i>                           |
| Doc.       | Documento  |
| EM / EEMM  | Estado Miembro / Estados Miembros                          |
| Fasc.      | Fascículo  |
| GST        | <i>General Sales Tax / Goods and Services Tax</i>          |
| IGE        | <i>Imposta Generale sulle Entrate</i>                      |
| IGT        | Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas          |
| IIEE       | Impuestos Especiales                                       |
| IRPF       | Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas            |
| IVA        | Impuesto sobre el Valor Añadido                            |
| Nº         | Número   |
| OCDE       | Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico |
| OMC        | Organización Mundial del Comercio                          |
| Op. cit.   | <i>Opere citato</i>  |
| RST        | <i>Retail Sales Tax</i>                                    |
| STJCE      | Sentencia del Tribunal de Justicia de las CEE              |
| STJUE      | Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea     |
| TFUE       | Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea              |
| TJUE       | Tribunal de Justicia de la Unión Europea                   |
| TUE        | Tratado de la Unión Europea                                |
| TVA        | <i>Taxe sur la Valeur Ajoutée</i>                          |
| UE         | Unión Europea  |
| VAT        | <i>Value Added Tax</i>                                     |
| Vol.       | Volumen  |



# INTRODUCCIÓN

---

Hablar de neutralidad es atender al tema recurrente del impacto de las normas jurídicas en el mercado, en la economía global y, en definitiva, volver a contrapesar las teorías de Adam Smith o David Ricardo con las del intervencionismo económico, y adentrarnos en la dialéctica acuciantemente actual de cómo combinar la búsqueda de la eficiencia económica con los principios de bienestar social, progresividad y redistribución de la riqueza.

Europa atraviesa por una de las crisis económicas más profundas de las últimas décadas. El exceso de endeudamiento público y privado que caracterizaron al periodo de crecimiento expansivo anterior al cambio de ciclo ha confluído con la entrada en recesión de la mayoría de países de la UE. Esto ha limitado enormemente la capacidad de respuesta de los Estados a la actual coyuntura económica. El incremento del déficit público, junto con el ascenso repentino y drástico de los diferenciales de los tipos de interés sobre la deuda –la denostada prima de riesgo- motivó contracciones del gasto público y fuertes subidas impositivas. Las conocidas como *políticas de austeridad* y el recrudecimiento de la crisis han tenido importantes consecuencias, políticas y jurídicas.

Por un lado, Europa vuelve a observar, atónita, como partidos, que hemos dado en llamar populistas, surgen de unas cenizas que la integración comunitaria parecía haber barrido, para plantear pedestres bravatas nacionalistas, o bien para aludir a principios económicos casi decimonónicos. Por otro, la propia Unión Europea vive momentos de agitación y riesgo de fractura interna. Apelativos como *PIIGS* para designar a un grupo de Estados Miembros (Portugal, Irlanda, Italia, Grecia y *Spain*), encarnan una confrontación entre distintos bloques de ellos en la Unión; o las tendencias euroescépticas presentes en diversos lugares muestran la necesidad de dar un paso más en el proceso de construcción europea. Los indudables logros que ha tenido la UE en infinidad de ámbitos no pueden ponerse en duda, pero se deben hacer las correcciones necesarias para evitar que sea un proyecto que se ahogue en su propio éxito.

Hay que volver a los principios fundamentales. El Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria, también denominado Pacto fiscal europeo, que firmaron 25 EEMM en 2012, retomaba los objetivos tradicionales de tener un déficit estructural máximo del 3 % del PIB y un

ratio de deuda pública menor del 60 % del mismo. Sin embargo, nosotros queremos ir más allá en esta investigación. Cuando hablamos de volver a los fundamentos del sistema nos referimos a sus estructuras más básicas, para así corregir las desviaciones que se hayan producido del camino trazado.

Como decíamos, el surgimiento de partidos y alternativas políticas con tintes demagógicos ha vuelto a poner de moda discusiones clásicas sobre axiomas y principios esenciales que parecían ya olvidadas. Hasta tal punto que la vieja distinción entre izquierda y derecha política ha dejado de ser la relevante, pues opciones que se proclaman extremas de ambas empiezan a coincidir en la mayor parte de sus postulados: aumento del gasto público, incremento del endeudamiento, control del Estado sobre la economía, reversión de privatizaciones, etc. Por su parte, gobiernos de diferentes signos han actuado contra la crisis económica y el alto endeudamiento con medidas muy similares, sin que haya existido una verdadera distinción motivada por su teórica ideología de partida.

La dicotomía que, veladamente, vuelve a ser la verdadera protagonista de la actualidad de las naciones del viejo continente, distingue entre libertad económica e intervencionismo. Alcanzar la virtud entre ambos extremos es una tarea ardua, y requiere combinar medidas tanto desde el punto de vista del gasto como del lado de los ingresos públicos. El principio de neutralidad fiscal es fruto de esta contraposición. En un momento en que la existencia de un cierto grado de intervención del Estado en el mercado está plenamente asumida culturalmente, sería conveniente reclamar que tales actuaciones perjudiquen el crecimiento económico y la creación de empleo en la menor medida posible.

Si nos centramos en el plano comunitario, avanzar en la integración económica de los EEMM requiere consolidar los avances acontecidos hasta la fecha. El mercado interno, principal logro histórico de las Comunidades Europeas, corre el riesgo de verse fragmentado o distorsionado por las medidas tributarias que adopten los distintos EEMM para afrontar la recesión económica. Lo que con tanto esfuerzo se ha conseguido, y que se ha consolidado como un modelo a seguir para el resto de regiones del mundo, no debe resquebrajarse. Es necesario salvaguardar el funcionamiento del mercado interno y de las libertades fundamentales de circulación. Toda crisis es una oportunidad para depurar ineficiencias del sistema y mejorar su construcción, y no ha de ser distinto en el campo de la fiscalidad de la UE. Junto con la búsqueda de una unión bancaria, la armonización fiscal es uno de los principales focos de atención que se han puesto de manifiesto en el seno de la Unión. Si bien la competencia fiscal entre Estados

está a la orden del día con los tratos privilegiados a determinadas empresas con *tax rulings* hechos a medida, la misma atención mediática están recibiendo los numerosos casos de fraude fiscal a nivel interno en los EEMM. Es el momento de cambiar. Debemos mejorar el sistema tributario, solventar las ineficiencias que se generan y conseguir limitar los problemas que suponga al mercado la incorrecta formulación de los tributos. La Unión requiere de más neutralidad fiscal en el lado de los ingresos públicos.

No obstante, las potestades de armonización impositiva en la Unión están muy limitadas. La figura por excelencia sobre la que puede proyectar su capacidad normativa es el IVA, principal impuesto general sobre el consumo en todo el territorio comunitario. La relevancia de que el IVA se articule de acuerdo con el principio de neutralidad fiscal se debe a que es el impuesto de aplicación más extendida y que impacta de forma más inmediata a todos los ciudadanos, con independencia de su condición económica. Un tributo destinado a devengarse en todas las conductas de consumo de bienes y servicios, o la mayor parte de ellas, es susceptible de ser un instrumento de dirigismo fiscal, sea de forma voluntaria, por decisión de los gobernantes, o involuntaria por su incorrecta construcción.

La Comisión Europea, en el *Libro Verde sobre el futuro del IVA* de 2010, manifestó la importancia de eliminar las incorrecciones que presenta este impuesto, apostando por un replanteamiento en profundidad de muchos de sus aspectos esenciales, incluso de la propia naturaleza del tributo. La UE no puede permitirse que una de sus fuentes primarias de financiación que, además, es el buque insignia de la armonización fiscal comunitaria, presente fallas y problemas de aplicación que lastren la competitividad del mercado interno. Esta capacidad de alterar los patrones de consumo y las conductas de los ciudadanos en el mercado manifiesta la necesidad de acometer un estudio sobre el principio de neutralidad en esta figura impositiva. Ahora bien, dada la amplitud del concepto, vamos a centrarnos específicamente en su influencia en la formulación y el mecanismo de funcionamiento del IVA como gravamen sobre el consumo, es decir, en la vertiente interna de la neutralidad fiscal. La razón es simple, la influencia de este tributo sobre las relaciones internacionales obedece más a cuestiones políticas que jurídicas. Además, la neutralidad externa depende de que la dimensión interna del principio funcione, por lo que consideramos que la configuración general del tributo es el elemento básico que debe ser tenido en cuenta para analizar su impacto en el mercado.

En este marco hemos de encuadrar nuestra tesis doctoral. Debemos analizar con una lógica deductiva un principio clásico de la Hacienda Pública en base a su

influencia presente en un impuesto concreto y, de forma indirecta, en el mercado. Este estudio requiere formular hipótesis en planos muy distintos, tanto por su nivel de abstracción o concreción como por la materia con la que se relacionan. Sin perder de vista la naturaleza tributaria de nuestra investigación, han de ser recurrentes las alusiones a ideas y teorías económicas y hacendísticas, con importantes connotaciones políticas e institucionales. La dinámica que planteamos es la de responder a cuestiones diferenciadas que vayan desde la conceptualización abstracta del principio hasta el aspecto más concreto de las excepciones concretas establecidas en la normativa armonizada.

El primer aspecto que centrará nuestra atención es construir un concepto específico de neutralidad fiscal. Basándonos en teorías hacendísticas y tributarias, intentaremos plantear un significado único del concepto que sea válido para las distintas figuras impositivas de las que se pueda predicar. La concreción de su significado y de sus caracteres fundamentales debe realizarse a través de un procedimiento de razonamiento que relacione ideas jurídicas con un contenido marcadamente económico. A la hora de concretar nuestro principio hemos de entender las relaciones económicas en su conjunto, por lo que nuestras disquisiciones deben tratar tanto el lado de la oferta -uso de los factores de producción- como el de la demanda -maximización de la utilidad de los consumidores-. Por ello, la segunda parte del primer capítulo plantea modelos macro y microeconómicos sencillos, en los que se tiene en cuenta los efectos en un mercado de bienes y servicios de la introducción de un tributo indirecto sobre el consumo. Es necesario contar con instrumentos económicos para poder entender cómo se concreta el concepto teórico que formularemos. Pues no hemos de olvidar que nuestro objetivo primordial es estudiar la implementación del principio de neutralidad fiscal en el IVA, impuesto indirecto por excelencia. Sin embargo, se estudiarán teorías válidas para los distintos impuestos y se comentarán conceptos específicos de imposición directa.

Una vez definido el concepto de neutralidad fiscal y determinados los resultados sobre el mercado que debe tener la introducción de un tributo neutral descendemos del plano teórico y abstracto a uno intermedio. En el segundo capítulo nos centraremos, en primer lugar, en la influencia del principio de neutralidad en el proceso de armonización de la fiscalidad en la UE. Definidas las capacidades y limitaciones con que cuenta la Unión para establecer un sistema de tributos neutrales, en segundo lugar, analizaremos los distintos impuestos indirectos sobre el consumo para aquilatar si su naturaleza es respetuosa con el principio de neutralidad. Vistas las capacidades de la UE sobre la imposición

indirecta, nuestra intención es plantear las opciones más neutrales y que puedan funcionar mejor dentro del mercado interno comunitario. Es fundamental distinguir entre las dimensiones internas y externas del principio, pues el análisis de una y otra tiene en cuenta variables muy diversas y su cumplimiento varía drásticamente de unas figuras a otras. Una vez que sepamos cuáles son los defectos y virtudes de la pluralidad de impuestos indirectos sobre el consumo existentes podremos centrarnos en el esencial: el IVA.

La metodología para los tres capítulos restantes cambia. Si en el primer bloque nos sustentamos en el análisis teórico e hipotético, en los siguientes profundizaremos en un nivel más detallado. El estudio de la neutralidad interna en el IVA y en su funcionamiento tiene un cariz claramente normativo, y su análisis debe partir de las distintas normas y documentos comunitarios así como de la jurisprudencia elaborada por el TJUE. El Alto Tribunal ha desarrollado un concepto comunitario de neutralidad fiscal, por lo que su aplicación e interpretación es fundamental en nuestro estudio. El objetivo que nos marcamos en este bloque es esencial: determinar cómo se aplica el principio de neutralidad interna al IVA, a su funcionamiento, analizar si se está cumpliendo y proponer mejoras en aquéllos ámbitos en que se provoquen distorsiones.

El primero de estos capítulos, el tercero, presenta una evolución del principio de neutralidad correlativa con el desarrollo del IVA armonizado y nos permite observar qué elementos del impuesto son más relevantes para el cumplimiento del mismo. Partir de los grandes Informes –Neumark, Tinbergen, Deringer- que se realizaron para establecer el fundamento y la base del tributo, ha de servirnos para comprender cómo debería funcionar éste y poder criticar la deriva que tomó en muchos momentos. Por ello, en este capítulo deberemos contextualizar las decisiones adoptadas dentro de las circunstancias políticas de la construcción comunitaria.

El cuarto capítulo entra de lleno en la formulación jurídica del IVA. De acuerdo con el análisis que realizaremos en el segundo capítulo, existen distintos modelos de IVA, con distintas configuraciones tributarias. Debemos, pues, estudiar el mecanismo fundamental de funcionamiento del impuesto y, particularmente, el derecho de deducción como elemento central del mismo. Nuestra intención ha de ser plantear cómo debe articularse este instrumento para que el impuesto pueda responder al principio de neutralidad, y estudiar si la forma en que se ha formulado y las reglas que lo caracterizan son conformes con nuestro principio. Atenderemos fundamentalmente a su requisito más relevante, el objetivo, que ha sido el que mayor volumen de asuntos ha provocado en el TJUE.

En él se han planteado las infracciones sustanciales de neutralidad de mayor importancia, cuya solución requiere planteamientos profundos más allá de mejoras de eficiencia o de gestión formal del tributo. Aspectos tan frecuentes como el uso mixto de un bien de forma empresarial y privada, o el surgimiento de un coste empresarial con posterioridad a la realización de la actividad que lo motiva requieren de una solución respetuosa con el principio de neutralidad. Nuestra meta es alcanzar una visión crítica sobre el respeto de la deducción al principio de neutralidad y sobre la labor del TJUE en la construcción del régimen existente. Sólo si el impuesto responde a su verdadera naturaleza puede permitir que el mercado funcione de forma correcta, sin crear privilegios. Nuestra segunda función en este capítulo será, por tanto, proponer la corrección de aquellas situaciones erróneas en las que el IVA no se estructure como debiera y en las que se efectúe un intervencionismo no deseado.

Este objetivo diverge radicalmente del que nos atañe en el último capítulo. Su contenido versa sobre las excepciones al principio de neutralidad establecidas en la normativa armonizada, es decir, en opciones voluntarias de dirigismo económico a través de tres figuras fundamentales: prohibiciones del derecho a deducción, exenciones y tipos reducidos. Este quinto capítulo es manifestación específica de la contraposición que comentamos entre libertad económica e intervencionismo, entre eficiencia económica pura y principios absolutos de salvaguarda del bienestar social. La hipótesis que investigaremos en este tema es si estos elementos, que infringen el principio de neutralidad, presentan tres características fundamentales: una causa justificada, una implementación proporcionada que minimice su vulneración del mismo y si se pueden alcanzar los mismos resultados por vías menos dañinas para el funcionamiento económico. A partir de este análisis, en el que deberemos introducir los criterios de interpretación que ha establecido el TJUE sobre dichas excepciones del funcionamiento teórico del impuesto, formularemos críticas y propuestas de mejora del régimen actual.

No es nuestra tarea decidir el grado en que un Estado debe impulsar el libre mercado o debe intervenir en el mismo y dirigir la conducta de los ciudadanos. Esta tesis doctoral responde al objetivo de mejorar el funcionamiento de un impuesto de la importancia del IVA. Por ello, debemos limitar las intervenciones a las realmente deseadas, corrigiendo las que acontezcan por problemas de formulación normativa. También hemos de aconsejar que las excepciones que incentiven determinadas actitudes o privilegien a determinados operadores estén plenamente justificadas, y no existan modos más eficientes desde el punto de vista económico que obtengan los mismos resultados sociales.

Aunque no debemos ser ilusos y abstraernos del complejo y proceloso proceso de decisión política que rige todos estos cambios, habremos de ser claros y honestos. La doctrina jurídica sirve para poner de manifiesto los errores y contradicciones existentes en la normativa y proponer soluciones. En nuestro caso, mejoras que incentiven la eficiencia económica del IVA y, por ende, de todo el mercado interno de la UE.

Es un reto ambicioso y apasionante, del que esperamos poder aprender, con la ayuda de los Maestros que dirigen este trabajo, a realizar una investigación jurídica útil y completa.

# CAPÍTULO I

## EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD FISCAL: CONSIDERACIONES TEÓRICAS Y ECONÓMICAS

---

### 1.- EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD FISCAL: CONCEPTO

#### 1.1.- Un principio relacional sin carácter unívoco

El estudio del principio de neutralidad fiscal pone de relieve la influencia de criterios de contenido marcadamente económico en la conformación del sistema tributario y las figuras que lo componen. Las teorías de Hacienda Pública reconocen desde hace mucho la importancia de reglas y fines que exceden a los puramente fiscales y recaudatorios, asumiendo la creciente importancia que están adquiriendo los motivos extrafiscales<sup>1</sup>. Atrás quedaron las teorías que centraban y restringían la utilidad de los tributos a la mera obtención de recursos económicos para el Tesoro y así poder sufragar el gasto público que realice el Estado moderno. Son numerosos los distintos objetivos extrafiscales que podemos encontrar presentes en los sistemas tributarios actuales, como motivos de protección medioambiental o de penalización de conductas de consumo dañosas o

---

<sup>1</sup> Así lo hace el maestro SAINZ DE BUJANDA, que refleja la evolución que experimentan las ideas hacendísticas respecto de las teorías clásicas: “El cambio de rumbo se produce cuando los llamados fines extrafiscales dejan de ser algo que surge inevitablemente y que trata de reducirse al mínimo, para convertirse en un objeto deseable. Dicho en otros términos: el tránsito de la concepción clásica a la llamada concepción moderna de la Hacienda pública radica, precisamente, en que para esta última el impuesto no es tan solo susceptible de producir efectos económicos, de índole extrafiscal, sino que se concibe, precisamente, como un método o instrumento poderoso para intervenir deliberadamente en la vida económica y social”. SAINZ DE BUJANDA, F., *Notas de Derecho Financiero*, Tomo 1 Volumen 2º, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1967, p. 124.



perjudiciales. Sin embargo, entendemos que existe una materia que se ha erigido como condicionante y motivadora de un gran número de decisiones de carácter tributario, marcando en buena medida la labor de los parlamentos nacionales: la política económica.

La capacidad de los impuestos de influenciar las variables económicas, conductas empresariales o patrones de consumo ha provocado que la óptica desde la que se estudiaban las distintas figuras tributarias haya evolucionado e incorpore numerosos criterios de contenido económico<sup>2</sup>. Son muchos y variados los propósitos que pueden alcanzarse a través de la imposición: influir en el crecimiento, combatir el desempleo, controlar la inflación, fomentar determinados sectores productivos, promover una mayor libertad económica o, al contrario, proteger los productos nacionales respecto a los extranjeros, etc.

Entre todos, y junto con el objetivo de redistribución de la riqueza, informador del carácter progresivo del ordenamiento fiscal contemporáneo, el principio de neutralidad fiscal ha sido objeto de un intenso estudio doctrinal, constituyendo el pilar básico sobre el que se han estructurado impuestos de la importancia y significación del Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>3</sup>.

La relevancia que tiene este principio le ha hecho merecedor de ser tratado no sólo por las ciencias tributaria o hacendística, sino por otras múltiples corrientes de pensamiento. Debido a su propia naturaleza, su estudio ha sido objeto de fuerte interés por parte de la teoría económica, tanto a nivel macro como micro, que ya

---

<sup>2</sup> La utilización de la política fiscal para alcanzar objetivos específicamente económicos hizo imperiosa la necesidad de ampliar las miras desde las que estudiar los tributos. Como refleja NEUMARK, permanecer en una concepción estrictamente fiscal no permitiría comprender la globalidad de las conductas fiscales: “a las teorías que no reconocen más que una sola finalidad a los tributos, la denominada finalidad fiscal, es decir, las que pretenden atribuir a la imposición exclusivamente la función de proporcionar medios de cobertura para los gastos públicos que no se pueden financiar a través de otros cauces, no se les plantea en el fondo el problema de la racionalidad o irracionalidad de las medidas fiscales de carácter dirigista: para ellas son absolutamente condenables sin excepción alguna todos los «objetivos accesorios» (extrafiscales) de la imposición, careciendo de importancia a este respecto que esta condena se deba a determinadas ideas acerca de la naturaleza del impuesto o al convencimiento de la ineficacia absoluta o relativa de las medidas de que se trate o, dicho de otra manera, careciendo de importancia que tales medidas «no sean lícitas» o «no sean posibles»”. NEUMARK, F., *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, p. 240.

<sup>3</sup> “The principle of fiscal neutrality [...] is probably the most important principle of the EU VAT system and the one on which the Court has relied more heavily as a basis for its decisions”. DE LA FERIA, R., *The EU VAT system and the internal market*, IBFD, Amsterdam, 2009, p. 263

desde las corrientes clásicas centró su interés en las influencias de las políticas gubernamentales, entre ellas la fiscal, en la economía<sup>4</sup>. Igualmente, y dado el posible conflicto que pueda existir entre la neutralidad y otros objetivos de carácter extrafiscal, los puntos de vista desde los que se ha planteado este principio son radicalmente distintos en función del tipo de disciplina que lo trate. No faltan corrientes doctrinales que minusvaloran su importancia, planteando la subordinación de las teorías del libre mercado a principios iusnaturales que se predicán de rango superior, como la justicia social o la lucha contra la desigualdad de clases. También adquieren importancia en el análisis de este principio la vertiente constitucionalista y la interrelación que puede tener con derechos y deberes que ostenten este rango. Se puede, incluso, considerar que la obtención de la neutralidad fiscal para el desarrollo de la libre actividad económica tiene una protección constitucional en los Estados modernos, aunque también existan múltiples reconocimientos de principios extrafiscales contrarios a la neutralidad en dichos ordenamientos fundamentales.

Es muy tentador hacer un estudio del principio de neutralidad fiscal desde la óptica de la contraposición de teorías liberales e intervencionistas respecto de la política económica ejercida por los gobiernos. Las teorías socioeconómicas han debatido largamente, y aún lo hacen hoy en día, acerca del grado de control que deben ejercer las autoridades sobre el mercado y, centrando la atención en el tema tributario, sobre la contraposición entre dirigismo y neutralidad. Siendo ambos fines de carácter extrafiscal, son principios de naturaleza enfrentada, existiendo siempre una pugna constante entre los dos donde figuras tributarias juegan el papel de ejecutoras del que consiga imperar e imponer su influencia respecto del otro<sup>5</sup>.

Sin embargo, y aunque los pilares en los que se sustenta nuestro principio sean claramente tendentes a la libertad de mercado, su estudio sistemático

---

<sup>4</sup> Baste citar la célebre frase “*laissez faire, laissez passer, le monde va de lui même*” que se atribuye bien a Vicent de Gournay o a Jean-Baptiste Colbert, y que muestra el temprano interés en el no intervencionismo de la actividad del gobierno en materia económica. “Laissez faire”, *Encyclopaedia Britannica Online Academic Edition*. Encyclopædia Britannica Inc., 2015. Visto en Web el 15 de Febrero de 2015.

<sup>5</sup> Debemos distinguir el distinto fundamento existente en estas figuras. Parece claro que el intervencionismo o el dirigismo fiscal no es un fin en sí mismo, sino que constituye un medio para alcanzar determinados objetivos políticos o sociales a través de este tipo de medidas. La neutralidad económica, en cuanto que tendente a la libertad de actuación, sí podría calificarse como fin, y no sólo como medio, aunque sobre esto profundizaremos más adelante. Valga ahora dejar patente que esta contraposición entre principios viene sustentada por sustratos de caracteres diferentes: uno tiene clara razón *medial*, mientras que el otro puede alcanzar rango *finalista*.

requeriría partir de una definición concreta y específica del mismo, que conjugara ambos planos: jurídico y económico. Esta tarea, no obstante, queda lejos de ser trivial.

La toma en consideración de la neutralidad económica de un sistema tributario implica aplicar razones de carácter extrafiscal y, en muchos casos, ajenas al espectro del Derecho, a cuestiones estrictamente jurídicas, pudiendo condicionar no sólo las formulaciones legales, sino también la aplicación que de ellas puedan realizarse<sup>6</sup>. Aspectos como las preferencias de los consumidores, la función económica de un producto, los flujos financieros internacionales o el proteccionismo arancelario han pasado a considerarse como verdaderos criterios informadores de la legislación y, sobre todo, encuentran aplicación en las interpretaciones que realizan los tribunales de las normas jurídicas cuando éstas vienen inspiradas por motivaciones finalistas de condición económica<sup>7</sup>.

Por ello hemos de procurar alcanzar una definición del concepto de neutralidad fiscal, sabiendo que su enunciado deberá tener carácter multidisciplinar para poder así alcanzar y cubrir la totalidad de su naturaleza jurídico-económica. El problema con que nos encontramos es la ausencia de una consideración unívoca del mismo. No se encuentra en la doctrina o en los textos

---

<sup>6</sup> En algunas figuras impositivas concretas los condicionamientos económicos han llegado a tal punto que incluso han podido eclipsar a algunos jurídicos centrándose la atención en los primeros. Esto fue objeto de crítica por parte de BERLIRI respecto del IVA cuando afirmó: “fatto sì che l’attenzione dei politici e degli studiosi si sia polarizzata sul solo profilo economico dell’imposta sul valore aggiunto e che pertanto tutti gli studi in argomento siano opera di economista o di esponenti di interessi economici”. BERLIRI, A., *L’Imposta sul Valore Aggiunto. Studi e scritti vari*, Giuffrè Editore, Milano, 1971, p. 204.

<sup>7</sup> Como observaremos, el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea acude en multitud de ocasiones a aspectos empresariales o económicos para argumentar sus decisiones. Valga como ejemplo puntual la STJUE de 10 de noviembre de 2011, *RankGroup*, Asuntos C-259/10 y C-260/10, en la que el TJUE debe acudir a elementos económicos para decidir si determinados juegos de azar pueden “ser tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA”, haciendo referencia a un criterio de “competencia efectiva”. Esta consideración excede, a todas luces, lo estrictamente jurídico y provoca que la interpretación del cumplimiento del principio de neutralidad de la Ley del IVA del Reino Unido dependa de factores puramente económicos o empresariales. DE LA FERIA plasma claramente esta importancia del contenido estrictamente económico del principio de neutralidad cuando afirma, con motivo de esta sentencia: “Until now, however, the criterion used to determine the application of the principle of fiscal neutrality seemed to have been whether the goods were or not in competition with each other”. DE LA FERIA, R., *VAT: a new Dawn for the principle of Fiscal neutrality?*, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford, 2011, p. 10.

legales una definición explícita del principio, sino más bien al contrario<sup>8</sup>. Incluso en la elección de los términos con los que se hace alusión al mismo existen divergencias. La expresión más generalizada por parte de la doctrina para referirse a este principio es la de *neutralidad fiscal*, que resalta en mayor medida el campo al que se entiende aplicable, la tributación, y que en la literatura anglosajona es traducida indistintamente por *tax neutrality* o *fiscal neutrality*. Sin embargo, encontramos también textos en los que se habla de neutralidad económica, haciendo referencia más a su fundamento que a aquello sobre lo que se proyecta. No existe diferencia sustancial en utilizar una u otra acepción si las entendemos desde un punto de vista tributario. Sin embargo, el uso de neutralidad económica podría entenderse aplicable a otro tipo de normas jurídicas, por ejemplo mercantiles, o incluso a aspectos distintos del Derecho y, sobre todo, hacer referencia al impacto de toda norma jurídica sobre el conjunto de la economía.

De hecho, si consideramos este concepto en referencia a su impacto en la economía general, un impuesto prácticamente nunca sería neutral, pues siempre tendría influencia a nivel macroeconómico (incremento o decremento del PIB, inflación, desempleo, etc). La neutralidad fiscal, como veremos, no pretende evitar los efectos obvios que produce toda recaudación coactiva sobre los individuos, sino hacer que ésta influya lo menos posible en las conductas de los mismos y en la competencia del mercado<sup>9</sup>. Por ello, preferimos el concepto *neutralidad fiscal* sobre el *económico*, primero por considerarlo más completo y concreto, y segundo porque plantea el matiz jurídico que lo caracteriza como principio del Derecho y

---

<sup>8</sup> Como bien afirma COMELLI cuando se refiere al principio de neutralidad fiscal, que parte de la existencia de diversas acepciones sobre el mismo, no tiene carácter unívoco, consideración que aunque el autor la referencie al IVA, entendemos extensible al principio en su concepto general aplicable a todo el sistema tributario: “Il principio in questione, peraltro, non è suscettibile di una definizione univoca, essendo collegato a diversi profili caratteristici dell’IVA che devono essere separatamente evidenziati ed analizzati, e solo in un secondo momento, ricondotti unitariamente, se possibili, a sistema”. COMELLI, A., *IVA comunitaria e IVA nazionale: Contributo alla teoria generale dell’imposta sul valore aggiunto*, CEDAM, Padova, 2000, p. 303.

<sup>9</sup> Por ejemplo, como afirma PERRONE CAPANO, el IVA no podría ser absolutamente neutral para la economía, porque siempre produciría una subida de los precios de los productos proporcional (o incluso superior) al tipo impositivo: “Esso non può essere inteso in senso assoluto, come non interferenza dell’imposta sulla determinazione dei prezzi, in quanto è evidente che anche un’imposta generale sugli scambi ad aliquota uniforme incide direttamente sulla determinazione dei prezzi stessi e quindi da questo punto di vista l’imposta non è neutrale”. PERRONE CAPANO, R., *L’Imposta sul Valore Aggiunto. Disciplina legislativa ed effetti spunti ricostruttivi*, Casa Editrice Jovene, Nápoles, 1977, p. 95.

que hace referencia a la actitud de los agentes económicos y al trato que se les otorga, y no únicamente a la ausencia de efectos a nivel macroeconómico.

Sí existen, por el contrario, calificativos de este principio que creemos radicalmente diferentes y que pueden implicar connotaciones diversas, excesivamente restrictivas o exclusivamente aplicables a ámbitos concretos. Nos referimos al uso de la *neutralidad competitiva o concurrencial*, muy frecuente cuando se relaciona con el Derecho de la UE y la conformación del mercado interno. En este caso entendemos que se trata de un término que abarca sólo una parte de lo que constituye la neutralidad económica y es el relativo a la competencia entre empresas<sup>10</sup>. Aunque éste sea uno de los contenidos fundamentales que pueden verse afectados por la política fiscal, no es la única variable económica susceptible de ser influenciada por los impuestos. Este carácter parcial es el que nos hace descartar su uso para poder realizar un análisis completo de las distintas vertientes del principio.

De la misma manera, se han definido numerosos principios de neutralidad, siendo muchos de ellos vertientes o parcelas de la definición global, como ocurre con la *neutralidad en el endeudamiento*, aunque existen también algunos que son tangenciales y toman la influencia económica como una condición de segundo grado, como es el caso de la *neutralidad administrativa* y la *neutralidad*

---

<sup>10</sup> La OCDE ha definido de forma diversa los conceptos de neutralidad competitiva y de neutralidad fiscal. Esto nos lleva a pensar en la existencia de una diferencia de contenido entre ambas, pero del análisis de sus definiciones observamos que la neutralidad competitiva es una concreción específica de la neutralidad fiscal en lo referente al mercado y a la necesidad de articular un “level playing field” para los operadores económicos. La OCDE ha desarrollado en gran medida el concepto de neutralidad competitiva, sobre todo en lo referente a las empresas de control estatal. Tras la mesa redonda de 2009 se publicó un documento titulado “State Owned Enterprises and the Principle of Competitive Neutrality”, *Competition Committee Policy Roundtable*, <http://www.oecd.org/daf/competition/46734249.pdf> (Consultado el 16 de febrero de 2015), al que siguió el documento “Competitive Neutrality in the Presence of State Owned Enterprises: Practices in Selected OECD Countries” de 2011 y que concluyó con un libro en el que podemos encontrar las diferencias de definición entre ambos conceptos. Así, la OCDE define la neutralidad competitiva de la siguiente manera: “Competitive neutrality occurs where no entity operating in an economic market is subject to undue competitive advantages or disadvantages”, mientras que la neutralidad fiscal: “Taxation should seek to be neutral and equitable between forms of commerce. Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations. Businesses in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation”. OCDE, *Competitive Neutrality: A compendium of OECD recommendations, guidelines and best practices*, 2012, pp. 13 y 39. <http://www.oecd.org/daf/ca/competitiveneutralitymaintainingalevelplayingfieldbetweenpublicandprivatebusiness.htm> (Consultado el 16 de febrero de 2015).

*regulatoria o normativa*. Ninguno de ellos es asimilable al concepto de *neutralidad* en sentido extenso, toda vez que tratan materias incluso extrañas a la fiscalidad. Por ello, expresamos nuestra total preferencia por el binomio *neutralidad fiscal-económica*, al constituir términos lo suficientemente amplios como para poder representar el conjunto de circunstancias que pueden entenderse abarcadas por el mismo.

Es precisamente la variedad de situaciones y de aspectos económico-jurídicos que pueden considerarse afectados por este principio lo que dificulta aún más si cabe buscar una definición delimitada del mismo. Realizar planteamientos conceptuales sobre principios generales del derecho es siempre una tarea ardua dado que cuentan con un contenido abstracto fundamental y que en la mayoría de casos no suelen estar reflejados expresamente o de manera definitoria en las normas legales. De hecho, su uso suele ser fundamentalmente a nivel interpretativo y jurisprudencial, aspecto que puede hacer variar su efectividad y significado con el transcurso del tiempo y con el cambio de las corrientes doctrinales imperantes<sup>11</sup>. Esta circunstancia adquiere aún mayor virtualidad cuando lo que estamos considerando es un principio general aplicable en el Derecho de la UE y, con ello, de obligada traslación y cumplimiento por parte de los ordenamientos nacionales<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> MONDINI, aunque haciendo referencia al principio de proporcionalidad, comenta esta complejidad de concretar el significado y los límites de cualquier principio general del derecho: “Una delle ragioni di questa difficoltà risiede nella natura di per sé indeterminata di ogni principio generale di diritto, che ne rende riduttiva e parziale ogni formulazione che pretenda di individuarne il *proprium* normativo isolandone una delle possibili manifestazioni sul piano della concreta applicazione del diritto” MONDINI, A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell’IVA europea*, Pacini Editore, Pisa, 2012, p. 11.

<sup>12</sup> La existencia de distintos ordenamientos territoriales aplicables debido a la presencia de diversos niveles de Administración es una constante en los Estados miembros de la UE. De esta manera, el principio de neutralidad deberá predicarse de todos y cada uno de ellos cuando así esté establecido en el ordenamiento superior. A nivel español, sistema caracterizado por una descentralización territorial en Comunidades Autónomas, encontramos como MARTÍNEZ MUÑOZ comenta la necesidad de tener en cuenta la específica organización del Estado español, aspecto que deberá considerarse para la correcta aplicación y cumplimiento de este principio (en este caso en lo referente a su vertiente competitiva respecto a las posibles barreras a la competencia en el mercado): “Ahora bien, la neutralidad del sistema tributario español obliga a tomar en consideración la organización territorial del Estado, de manera que la carga impositiva derivada del tributo no puede suponer una barrera que impida el ejercicio de las citadas libertades, no sólo en relación con los diferentes Estados que componen la Unión europea, sino también en el ámbito de las regiones y municipios que integran el Estado español. Es por ello que en el escenario de las Haciendas territoriales, los principios constitucionales propios de la financiación autonómica y local, esto es la autonomía financiera y la suficiencia financiera, la coordinación con la Hacienda Estatal y la solidaridad, se completan con las exigencias de territorialidad y

Además, pese a esta multiplicidad de ordenamientos a los que resulta aplicable el principio, la labor de interpretación unitaria conformada por la jurisprudencia del TJUE a partir del análisis del caso concreto nos lleva a pensar en la dificultad que conlleva estructurar un principio de esta naturaleza.

Dicho esto, el principio de neutralidad adolece de un especial perfil polisémico que se debe, sustancialmente, a que es un principio con una marcada naturaleza relacional<sup>13</sup>. Este carácter se debe a que la completa adquisición de significado y de su aplicación efectiva depende del elemento concreto sobre el que se proyecte<sup>14</sup>. Podremos modular su definición en función de la dimensión

---

neutralidad que establece el artículo de la CE y la correspondiente legislación autonómica y local”. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE”, *Revista española de derecho financiero*, nº 145, Civitas, Cizur Menor, 2010, p. 148. La propia Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, que contiene la regulación fundamental del poder tributario de las CCAA establece en su artículo 9.c) el obligado respeto que deben mostrar estas Comunidades respecto de algunos de los principios básicos de la UE y del mercado interior: “No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o de la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2, 1, a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades”. Como afirma LASARTE ÁLVAREZ, “la finalidad de estos mandatos es impedir la creación de cualquier clase de barreras fiscales en el interior del territorio nacional”, añadiendo que con ello se cumple “con las disposiciones sobre el tema de la Unión Europea”. El autor relaciona este artículo de la LOFCA con el art. 157.2 de la Constitución Española de que es reflejo que, según dicho autor, consagra el principio de neutralidad, y que dice así: “Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios”. LASARTE ÁLVAREZ, J., “El poder tributario de las Comunidades Autónomas. Límites específico previstos en la Constitución y en la LOFCA”, en LASARTE ÁLVAREZ, J. Coord., *Manual General de Derecho Financiero. Hacienda Autonómica General y Foral, Tomo Cuarto, Volumen I*, Comares, Granada, 1998, p. 49. Como vemos, aunque sólo haciendo referencia a una vertiente del principio de neutralidad, la propia Constitución de un Estado miembro reconoce cómo la normativa tributaria de sus subdivisiones territoriales debe ser acorde con la neutralidad fiscal, lo que nos parece una reflexión extensible a los diferentes ordenamientos descentralizados existentes en el marco de la UE.

<sup>13</sup> MONDINI considera el principio de neutralidad fiscal un concepto “polimorfo”: “La nozione di neutralità è polimorfa. La medesima tecnica fiscale assicura la neutralità nelle sue diverse accezioni, pertanto la scomposizione del concetto vale solo a fini espositivi e non ha rilevanza normativa. Il polimorfismo dipende, come per la proporzionalità, dal fatto di essere un concetto di relazione”. MONDINI, A., *Contributo allo studio del principio...*, op. cit., p. 235.

<sup>14</sup> Numerosos autores han deducido este carácter de concepto relacional del principio de neutralidad, que se plasma por sus conexiones no sólo con aspectos económicos de gran diversidad sino también con distintas reglas y normas jurídicas. TERRA lo muestra de forma clara cuando realiza una pregunta paradigmática: ¿neutral con respecto a qué?: “The question which arises is: neutral as regards to what? Neutrality of taxation is a relative matter. Relativity is to be

concreta que de él pretendamos analizar, teniendo un gran número de vertientes de carácter heterogéneo<sup>15</sup>. A esta falta de homogeneidad debe añadirse la amplitud del espectro de interacciones existente entre instituciones jurídicas y económicas en las que puede manifestarse, alcanzando prácticamente la totalidad de éstas. La reflexión sobre lo que supone una situación tributaria neutral cambia si lo que estamos analizando son, por ejemplo, situaciones macroeconómicas de comercio

---

understood in its literal sense; it can only be considered in relation to certain indicated phenomena, e.g. neutrality in international trade, with regard to competition, the balance of payments or, in general, economic relations. However, neutrality may also be characterized by a legal relationship, for example, through equality of taxpayers". TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to the European VAT Directives (Volume 1: Introduction to European VAT)*, IBFD, Amsterdam, 2012, p. 239.

En el mismo sentido se pronuncia GREGGI, que incluso plantea la dificultad de utilizarlo como concepto tributario dado el relativismo interpretativo que lo caracteriza: "Non va però dimenticato che in concetto di neutralità fin qui reso può avere scarso significato nella materia tributaria, dato il relativismo interpretativo che necessariamente contraddistingue la nozione d'imposta neutrale. Quest'ultima nozione, infatti, può indicare sia un tributo che non altera i meccanismi produttivi degli imprenditori e dei professionisti all'interno di uno stato sovrano, sia anche un tributo senza pretese di redistributività all'interno dell'ordinamento giuridico nel quale è collocato, e che quindi meno risente dei principi costituzionali, non meramente programmatici, che dovrebbero ispirare l'imposizione nell'ordinamento tributario italiano [...] (A)nche la neutralità è concetto di relazione, e come tale esige un riferimento a un contesto nel quale il tributo viene calato, e nel quale si raffronta con altri istituti e con altri sistema d'imposta". GREGGI, M., *Il Principio d'Inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: Profili nazionale e comunitari*, Pacini Editore, Pisa, 2012, pp. 31-32.

Algunos autores han dado un paso más, llegando incluso a considerar que el principio de neutralidad, cuando se ha planteado como informador de la totalidad del sistema tributario y no sólo de figuras tributarias concretas, no es un concepto susceptible de tener entidad por sí mismo, sino que únicamente puede adquirir contenido y significación en referencia al contexto en el que se inserta: "Tax neutrality is not a self-standing concept; it derives its meaning from its context. The limitations of tax neutrality as a policy criterion may also be recognized by the example of a tax system specified only by two characteristics: that it must yield a given tax revenue and do so as neutrally as possible. What would such a tax system be like? The answer is that it is impossible to say. The specification is inadequate. The concept of tax neutrality is vacuous in such a context". CHAPPELL, P., KAY, J., ROBINSON, B., *Which road to fiscal neutrality?*, Institute of Economic Affairs, Londres, 1990, p. 3.

<sup>15</sup> La OCDE habla expresamente de la cantidad de dimensiones sobre las que puede plasmarse este principio: "The concept of tax neutrality in VAT has a number of dimensions, including the absence of discrimination in a tax environment that is unbiased and impartial and the elimination of undue tax burdens and disproportionate or inappropriate compliance costs for businesses". OECD, Committee on Fiscal Affairs, Centre for Tax policy and Administration, Working Party N°9 Consumption Taxes, *OECD international VAT/GST Guidelines. Guidelines on Neutrality. Chapter I*, 2011, p. 6. Consultado el 14 de noviembre de 2013 en: <http://www.oecd.org/ctp/consumption/guidelinesneutrality2011.pdf>



exterior, en el que interactúan elementos de política cambiaria o aranceles proteccionistas, o si se trata de la competencia entre empresas presentes en un mismo mercado en el que rijan las libertades fundamentales de circulación, como ocurre en el mercado interno establecido en la UE. De la misma forma, puede adquirir significado de naturaleza microeconómica en referencia a circunstancias de la propia organización de la producción y el consumo. Así ocurre, *verbi gratia*, cuando nos centramos en la influencia que puede tener la tributación en la estructuración, composición y localización de las distintas unidades de un grupo empresarial o en las posibilidades de integración vertical o externalización de operaciones en sociedades que realizan distintas actividades económicas<sup>16</sup>.

Por el contrario, también puede hacerse una abstracción de su influencia general en la economía (macro) o la actividad empresarial (micro) y analizarlo como un principio de carácter comparativo entre las circunstancias tributarias que se puedan plantear a dos situaciones económicas similares. Esto nos permitiría configurarlo como un principio con un contenido estrictamente jurídico y entenderlo como derivado de los de igualdad de trato o no discriminación. Pese a ello, también cuando se utilice con esta finalidad será necesario acudir a las variables económicas presentes en los supuestos a comparar para poder dotar de contenido y explicitar cómo debe ser interpretada la neutralidad en dicho conflicto, aunque sea en esta ocasión más como herramienta que como fundamento del principio, que en este caso sería primordialmente jurídico.

Por ello, es fácilmente comprensible que si el principio de neutralidad, por su naturaleza relacional, modula su contenido en función de todas estas situaciones, la univocidad es difícilmente alcanzable. Además, hay que tener en cuenta que el principio de neutralidad fiscal es susceptible de influenciar tanto impuestos concretos como la globalidad del sistema, con lo que su definición podrá adquirir tintes más extensos o restringidos según se adopte uno u otro punto de vista<sup>17</sup>. De la misma forma, y entendiendo que nos vamos a centrar en su estudio

---

<sup>16</sup> Como ejemplo concreto baste citar la Directiva 2005/56/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a las fusiones transfronterizas de las sociedades de capital, que armonizó a nivel de la Unión estas situaciones de fusiones, adquisiciones, etc., a nivel tributario para evitar que la fiscalidad tuviera efectos condicionantes en la estructuración empresarial en grado decisivo.

<sup>17</sup> Se han llegado a plantear criterios de neutralidad que se conformen de forma global instituyendo la estructuración de los sistemas tributarios al completo. Es lo que Ture califica de “National neutrality criterion”, que en algunos aspectos puede incluso trascender lo puramente tributario y alcanzar la neutralidad en un aspecto que abarque la totalidad de las políticas jurídicas

en una figura tributaria específica, la neutralidad fiscal es un principio que informa indistintamente impuestos directos e indirectos, lo que provoca que su contenido también pueda variar en función de cómo inflencie unos y otros.

Por tanto, al estar siempre en relación con contenidos jurídicos y, sobre todo, con manifestaciones económicas de muy diverso tipo, el principio de neutralidad es difícilmente definible de forma única y válida universalmente si se quiere alcanzar una acepción excesivamente concreta. La alternativa que entendemos más acertada es acudir al fundamento genérico en el que se basa el principio, y que será común independientemente del significado que adquiera cuando se articule o relacione con un exponente económico (o jurídico) específico. Este sustrato es el que vamos a intentar identificar con la idea de poder articular un concepto amplio, para después poder centrarnos en sus manifestaciones concretas en la institución del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## **1.2.- Diversas acepciones del concepto de neutralidad fiscal**

Visto el carácter relacional y la multitud de dimensiones del principio que estamos tratando, vamos a plantear los significados que le han sido atribuido comúnmente para, a partir de ellos, construir una idea que pueda englobarlos y determinar su verdadero carácter. Para ello usaremos una lógica progresiva, yendo de manifestaciones más específicas hacia reflexiones de carácter más general. Analizaremos en primer lugar cómo se ha tendido a considerar a la neutralidad fiscal como un mero desarrollo en el campo económico de los principio de igualdad de trato y no discriminación, y cómo se le ha considerado continente de otros principios más concretos y limitados, sobre todo en lo referente a figuras tributarias específicas. En segundo lugar, daremos otro paso insertando el concepto en la idea de la competencia empresarial en un mercado, en nuestro caso en el mercado interno de la UE, acercándose en gran medida a la idea de neutralidad competitiva, y que parece incorporar la idea previa de igualdad entre los distintos operadores en competencia. El tercer paso será ir más allá de la idea de pugna comercial en un mercado, y subsumir las circunstancias que en ella se den en un razonamiento más global de asignación de recursos económicos por parte de los distintos agentes productores y consumidores. Alcanzado este punto, intentaremos formular una definición con valor significativo para todos aquellos elementos y circunstancias

---

y económicas del Estado. TURE, N., *Taxing Foreign Source Income: The Economic and Equity Issues*, Committee on Finance, United States Senate, Washington DC, 1976 p. 12

en los que pueda afirmarse la necesidad de aplicación del principio de neutralidad fiscal.

#### 1.2.1.- Neutralidad fiscal como desarrollo de otros principios generales del Derecho: Neutralidad e igualdad de trato

Una de las corrientes más extendidas doctrinalmente en el análisis del principio de neutralidad es su asimilación a otros principios de carácter estrictamente jurídico, considerándolo una mera vertiente de contenido económico de éstos<sup>18</sup>. Si partimos de las definiciones gramaticales del término “neutralidad”, observamos que, sin importar el idioma en que se busque, late un trasfondo de comparación entre situaciones o de diversidad de opciones enfrentadas. Así, el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española lo define como “la cualidad o actitud de ser neutral”, palabra que delimita como adjetivo del “que no participa de ninguna de las opciones en conflicto”<sup>19</sup>. En el mismo sentido se pronuncia el diccionario Webster, cuando califica “neutrality” como “the quality or state of not supporting either side in an argument, fight, war, etc.: the quality or state of being neutral”<sup>20</sup>.

Partamos de esta consideración en la que realizar una conducta calificable de neutral implica no tomar parte por ninguna de las opciones existentes y dirijámosla al campo de la imposición. En este caso, es el ordenamiento tributario, creado por el legislador y ejecutado por la Administración, el que debe ser imparcial. Pero este carácter equitativo está planteado dada la existencia de, al menos, una dualidad de situaciones, en la que no se debe favorecer a una respecto a otra. Podemos entender que la neutralidad implica no discriminar a unas personas (físicas o jurídicas) respecto a otras. En este sentido, la condición subjetiva de las partes que experimentan la tributación cuya formulación es susceptible de ser

---

<sup>18</sup> Es parte de lo que TERRA ha denominado neutralidad legal, concepto que ha sido reproducido repetidamente por el resto de la doctrina. TERRA, B., *Sales Taxation. The Case of Valued Added Tax in the European Community*, Series on International Taxation, N° 8, Kluwer Law and Taxation Publishers, Boston, 1988, p. 15-16, que fue desarrollado posteriormente en TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, *op. cit.*, p. 290, donde afirman: “One aspect of the internal neutrality is legal neutrality, i.e. the fact that the equal is treated equally”.

<sup>19</sup> Real Academia Española de la Lengua, *Diccionario de la lengua española*, 23ª Edición, [www.rae.es](http://www.rae.es) consultado el 15 de noviembre de 2014.

<sup>20</sup> Merriam-Webster Collegiate Dictionary, 11º Edition, Springfield, MA, <http://www.merriam-webster.com/> Consultado el 15 de noviembre de 2014.

equitativa va a ser la de obligados tributarios en sentido amplio, a los que se pueda exigir el pago de un tributo bajo alguna de las figuras de subjetividad pasiva que determinen las leyes tributarias de los distintos ordenamientos. No es, por tanto, exclusivamente predicable del cumplimiento de la obligación tributaria principal, aunque vayamos a referirnos a ella.

Así, tal y como ha sido definido el término, la neutralidad se referencia a la actitud del tercero que tiene que actuar sobre los sujetos en función de la similitud o diferencia de sus circunstancias. De esta manera, desde un punto de vista literal podría entenderse que se alcanzaría una situación *neutral* cuando las normas fiscales traten de la misma manera a los contribuyentes que se encuentren en las mismas circunstancias, indiferentemente de que se les esté conminando a actuar de un modo concreto para disminuir el gravamen que experimentan. Esta idea acentuaría el carácter relacional de nuestro principio desde otro punto de vista, pues implicaría que su aplicación exige siempre la realización de una comparación para analizar si su trato es homogéneo, y prácticamente excluiría poder analizarlo de forma autónoma respecto de su influencia sobre un sujeto de manera aislada. De acuerdo con esta consideración, el principio de neutralidad fiscal, por tanto, sería un desarrollo de los principios generales de igualdad de trato o de no discriminación<sup>21</sup>. Esta opción ha sido seguida por gran parte de la doctrina tributarista e incluso ha sido asumida en algunos de los casos resueltos por el TJUE<sup>22</sup>. Según esta acepción, la neutralidad se alcanzaría cuando situaciones

---

<sup>21</sup> Los principios de igualdad ante la Ley y el de no discriminación están contenidos en los artículos 20 y 21 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa adquirió el mismo carácter jurídico vinculante de los Tratados, tal y como se reconoce en el artículo 6.1 del Tratado de la Unión Europea. El principio de no discriminación tiene también reconocimiento explícito en el Tratado de Funcionamiento de la UE, concretamente en su artículo 18, que afirma: “En el ámbito de aplicación de los Tratados, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en los mismos, se prohibirá toda discriminación por razón de la nacionalidad”.

<sup>22</sup> TERRA y KAJUS afirman que en algunos casos el TJUE ha considerado asimilables ambos principios. Afirman también, sin embargo, que se trata de principios con fundamentos distintos, siendo el de igualdad de trato un principio fundamental, carácter que no se extiende al de neutralidad, al que no otorgan condición de principio general del derecho comunitario con naturaleza independiente: “We recall that in Case C-174/08 (NCC Construction Denmark) the Court of Justice held that the principle of fiscal neutrality was intended by the Community legislature to reflect, in matters relating to VAT, the general principle of equal treatment. However, while that latter principle, like the other general principles of EU law, has constitutional status, the principle of fiscal neutrality requires legislation to be drafted and enacted, which requires a measure of secondary EU law. We derive from this that the principle of fiscal neutrality can therefore not be regarded as an independent general principle of EU law”. TERRA, B., KAJUS,

idénticas afronten pagos de impuestos iguales y viceversa, cuando a circunstancias diferentes correspondan cuotas diferentes<sup>23</sup>.

Sin embargo, de acuerdo con esta definición, la ausencia de un trato divergente entre los individuos sobre los que debe actuar el tercer implicado (sea la normativa o la administración), más que de neutralidad fiscal nos llevaría a hablar de los principios generales del derecho de los que deriva esta primera parte del contenido del principio de neutralidad<sup>24</sup>.

---

J., *A Guide to...*, *op. cit.*, p. 81. Es conveniente citar las palabras textuales del Tribunal en este caso, muy esclarecedoras sobre su opinión al respecto: “Además, es necesario destacar que el principio general de igualdad de trato, del que el principio de neutralidad fiscal es una expresión particular a nivel de Derecho comunitario derivado y en el sector particular de la fiscalidad, exige que las situaciones comparables no reciban un trato diferente, a no ser que éste se justifique objetivamente (sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 51 y jurisprudencia citada). Supone, en concreto, que las distintas categorías de operadores económicos que se encuentran en una situación comparable reciban un trato idéntico para garantizar que la competencia no sea falseada en el mercado interior, de conformidad con las disposiciones del artículo 3 CE, apartado 1, letra g).” Estamos de acuerdo con ambos autores que la neutralidad no se limita exclusivamente a ser un reflejo del principio de igualdad de trato sino que ésta es sólo una vertiente de su contenido completo.

<sup>23</sup> Esta definición ha sido realizada en idénticos términos por GROVES, que relaciona neutralidad y el principio de igualdad de trato o de *imparcialidad*: “Neutrality, as the term will here be used, calls for impartiality of treatment. The partiality that we are concerned with may arise from: (1) unequal treatment of essentially similar taxpayers; or (2) the same treatment of essentially different taxpayers. Discrimination may be deliberate or inept. Its curse is removed when it is supported by adequate public purpose and ample prospect of achieving such purpose. The term “neutrality” as this defined differs from “equity” and “justice”, which include an interest economic equality as in impartiality”. GROVES, H.M., “Neutrality in taxation”, *National Tax Journal*, National Tax Association, Washington DC, 1948, p. 18.

La afirmación que caracteriza esta definición es que lo sustancial para alcanzar la neutralidad no son los *estándares* que se apliquen, es decir, las normas que establezcan los gravámenes, sino la aplicación uniforme e idéntica de las mismas: “Neutrality has to do less with standards applied to the over-all distribution of the tax load and more with the even application of those standards once they are chosen. There is no inference of conflict between the two canons. The thought is not that taxes should be neutral *rather than* equitable; they should be both.” GROVES, H.M., “Neutrality... *op. cit.*, p. 18.

En el mismo sentido, EGGERT MØLLER, que califica este tipo de neutralidad de *horizontal*, EGGERT MØLLER, M. E., “On the value-added tax in Denmark and the European Economic Community and renaissance of tax neutrality”, *Bulletin for international fiscal documentation*, Vol. 21, IBFD, Amsterdam, 1967, p. 435.

La OCDE también focalizaba la neutralidad competitiva en la necesidad de no provocar ventajas para unos operadores respecto de otro cuando la definía. *Vid.* Nota 9.

<sup>24</sup> Pensemos en dos contribuyentes persona física y sin condición de empresario o profesional que, teniendo los mismos ingresos, tuvieran que afrontar cuotas tributarias distintas,

La clave de esta primera acepción que estamos tratando es esta necesidad de trato diferenciado a individuos o circunstancias similares. No obstante, ¿puede una actuación o norma ser contraria a la neutralidad si produce efectos idénticos para todos los sujetos a los que se aplique? En caso de responder afirmativamente a esta pregunta el principio que estamos estudiando tendría un contenido superior al de mera concreción económica de los de igualdad de trato y no discriminación. A modo de ejemplo, pensemos en los impuestos indirectos al consumo que existían en la mayor parte de países europeos antes de la entrada en vigor del IVA. No permitían la deducción de las cuotas soportadas en las compras, lo que provocaba una tendencia clara a la integración vertical por parte de las empresas. El impuesto en cascada se aplicaba a todos los operadores sin distinción, no había unos mejor tratados que otros. Sin embargo, se les estaba influenciando a optar por un tipo de estructuración organizacional determinado. Es una configuración impositiva claramente contraria al principio de neutralidad fiscal pero, a nuestro juicio, no resulta en una discriminación que infrinja el principio de igualdad de trato, pues la norma se aplica de forma idéntica a todos los operadores<sup>25</sup>.

Este ejemplo pone de manifiesto la existencia de una serie de medidas que, aunque sean universalmente aplicables a todos los sujetos pasivos y, con ello, no generen discriminación entre ellos, sí son contrarias al principio de neutralidad fiscal. Su contenido, por tanto, aunque contenga una referencia innegable a la necesidad de gravar de la misma manera situaciones idénticas, y esté conformado en parte por ésta, va más allá. Existe una vertiente de la neutralidad que deriva en

---

no pudiendo cambiar esta circunstancia el que adeuda una cuantía mayor a través de una toma de decisiones distinta de la que le ha llevado a dicha cuota superior. En este caso entendemos que podría estar infringiéndose fundamentalmente el principio de igualdad, más que el de neutralidad fiscal. Pero en esta definición, si el contribuyente que asume un pago superior teniendo rentas idénticas al otro, pudiera cambiar dicha tributación a través de un cambio de determinadas decisiones jurídico-económicas que, no modificando la renta (pues sería otro supuesto) sólo alterara la tributación, entendemos que sí se estaría infringiendo la neutralidad económica, excediendo de esta definición estrictamente legal.

<sup>25</sup> Podríamos pensar en un concepto muy extenso del principio de igualdad de trato que al analizar la tributación final de una renta o un producto considerara todos los efectos acumulados de las diferentes opciones fiscales adoptadas por los individuos y los entendiera infractores de dicho principio. En este caso la neutralidad fiscal sería absorbida y dejaría de ser un principio independiente. Sin embargo esto implicaría una excesiva amplitud del concepto de igualdad de trato que impediría prácticamente la posibilidad de elección fiscal. Nosotros entendemos que decantarse por una u otra modalidad o actuación que conlleve gravamen distinto no supone una discriminación, no obstante, cuando la tributación de las diversas posibilidades incentive una concreta, llegando incluso a condicionar la decisión de los operadores, sí se estará infringiendo el principio de neutralidad.

mayor medida de un principio teórico de derecho a la libertad en su vertiente económica, que también está reconocida en la Carta de Derechos Fundamentales de la UE y en los Tratados constitutivos, y que no está contenida en el principio de igualdad de trato.

Así, incluso cuando dos situaciones similares tengan la misma tributación se puede estar infringiendo el principio de neutralidad por estar condicionando la actitud de los operadores y obligarlos optar, en función de motivos estrictamente fiscales, por opciones económicas por las que no se hubieran decantado de no tener dichos incentivos. En este caso entendemos coartada la libertad de elección pero no así el principio de igualdad de trato. Consideramos, en conclusión, el principio de neutralidad como un principio diferente del de igualdad de trato, aunque estrechamente relacionado con el mismo y cuyos contenidos pueden ser similares y, en algunos casos concretos, idénticos. Las infracciones del principio de igualdad de trato a nivel tributario conllevarían el incumplimiento del de neutralidad, pero podemos pensar en circunstancias en las que supuestos en que se trate de la misma manera situaciones idénticas no sean neutrales, siendo la vertiente del principio relacionada con la libertad de decisión la que se esté poniendo en duda.

#### 1.2.2.- Neutralidad como eliminación de barreras y distorsiones a la competencia en un mercado: Neutralidad competitiva

El concepto de neutralidad fiscal ha sido también planteado en numerosas ocasiones considerándolo en su relación con el mercado en el que se debe aplicar y en el fomento de la libre competencia en el mismo. Concretamente, en el marco de la UE se ha entendido este principio como contrapuesto a las posibles barreras que se interpongan en el mercado interno y a las distorsiones a la competencia. Aunque veremos posteriormente un análisis más detallado de la conformación del mercado interno, es importante tener en cuenta la relevancia que ha tenido la imposición indirecta en ésta. El principio de neutralidad ha sido uno de los pilares fundamentales sobre los que se erige el IVA, y las diversas Directivas lo han relacionado profundamente con la construcción de dicho mercado y la defensa de las libertades fundamentales de circulación de personas, mercancías, servicios y capitales<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> COMELLI presenta un estudio del principio de neutralidad a partir de los considerandos de la Primera, Segunda y Sexta Directiva en el que pone de manifiesto el principal interés existente en la construcción del IVA como impuesto armonizado sobre el consumo: la

La existencia de impedimentos o dificultades a una libre competencia dentro de un mercado por motivos tributarios es un claro ejemplo de infracción del principio de neutralidad fiscal. Incluso cabría relacionarlo con su vertiente de igualdad de trato o no discriminación, por cuanto estas distorsiones podrían estar provocando que los operadores afrontaran distintos escenarios y que unos contaran con una situación de ventaja tributaria sobre otros por experimentar tratos diferenciados. Por ello, es comúnmente aceptada la conveniencia de estructurar la imposición de modo que la competencia de los distintos agentes que desarrollen actividades empresariales no se vea alterada ni impedida o dificultada por cuestiones tributarias<sup>27</sup>.

Si nos abstraemos del caso particular de la UE, una reflexión clara es que la tributación es un elemento capaz de generar un importante efecto distorsionador de la libre competencia empresarial, pudiendo éste ser de una magnitud tal que constituya verdaderas barreras para la actividad los operadores. Esta circunstancia se agrava aún más si introducimos las variables comunitarias y, sobre todo, la presencia de ordenamientos tributarios distintos en cada uno de los EEMM. La ausencia de una armonización fiscal suficiente puede ser el primer error en la conformación de un mercado que pretenda ser fiscalmente imparcial para todos los que interactúan en el mismo. No obstante, nuestro objetivo es entender el principio de neutralidad aplicable a un tributo en concreto, no al sistema en su conjunto y a su mayor o menor uniformidad. Debemos reflexionar sobre el impacto que tiene cada impuesto sobre el mercado, debiendo éste ser neutral. La definición del principio de neutralidad en este caso estaría clara y es la que ya hemos comentado: un tributo es neutral en el sentido de la competencia del mercado si no genera distorsiones en el mismo y permite una competencia lo más libre posible entre los operadores que en él actúen<sup>28</sup>.

---

creación de un mercado único que genere una competencia sana, debiendo este impuesto caracterizarse por la denominada “neutralidad competencial”. COMELLI, A., *IVA comunitaria e IVA nazionale... op. cit.* pp. 304-308.

<sup>27</sup> MARTÍNEZ MUÑOZ realiza esta aseveración relacionando neutralidad y libertades del mercado cuando afirma que el principio de neutralidad, “implícitamente reconocido por el Tratado” debe ser “entendido como exigencia de que los sistemas tributarios de los Estados miembros no sean obstáculo significativo o impidan el ejercicio efectivo de las libertades de circulación y establecimiento reconocidas en el propio Tratado”. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “El principio de neutralidad...” *op. cit.* p. 147.

<sup>28</sup> El nivel al que pueden generarse distorsiones puede variar según adoptemos una perspectiva microeconómica o macroeconómica. Smith realiza una definición del principio de neutralidad que tiene en consideración potenciales distorsiones no sólo a la competición entre dos



Lo primero que observamos es que esta acepción del principio está enfocada únicamente desde el punto de vista de los empresarios y profesionales que desarrollan su negocio en el mercado, aspecto que en el caso de la imposición indirecta no es completo. Entendemos que una figura impositiva puede no ser neutral si no genera distorsiones a los proveedores de bienes y servicios pero, por el contrario, establece condicionantes de carácter significativo que altere la toma de decisiones de los consumidores que los adquieran. En segundo lugar, entendemos que nos encontramos ante un concepto de neutralidad pasiva, es decir, de un sistema tributario que no debe alterar las circunstancias de competencia empresarial existentes. Esta reflexión parece partir de una idea de que los mercados, en su concepción originaria, están caracterizados por una competencia perfecta en el sentido económico del término. Sin embargo, esta situación es difícilmente experimentable en la realidad, más bien al contrario, pues en la mayoría de casos, si no todos, la competencia del mercado es imperfecta, existiendo situaciones de monopolios, oligopolios, etc. De acuerdo con esta situación, una vertiente diferente de neutralidad, en este caso activa, implicaría ampliar esta definición conteniendo un aspecto proactivo<sup>29</sup>. El sistema tributario

---

empresarios, sino a nivel de la economía en general, y cómo la neutralidad debe guiar la reforma fiscal de modo que se minimicen estas distorsiones y se eviten conductas preferenciales: “«Neutrality» has been a central theme of many of the major domestic tax reforms and reform proposals over recent years, both in European Union Member States and in other industrialized countries. The notion that taxes impose distortionary costs on the economy, and that tax policy should seek to minimize these distortions, has been a powerful theme guiding tax reform, encouraging countries to dismantle preferential allowances, deductions and other sources of non-neutrality within the tax system, and to move instead in the direction of a simple basic structure, in which the tax system does not discriminate inefficiently between different goods or income categories. In this sense, which might be described as «internal» neutrality, neutrality aims at reducing to a minimum the distortionary costs incurred within an individual country of raising tax revenues”. SMITH, S. “Subsidiarity and neutrality in European Tax Policy: Economic Considerations”, en SMITH, S., BARENTS, R., *Neutrality and Subsidiarity in Taxation*, Foundation for European Fiscal Studies, Kluwer Law International, Londres, 1996, p. 8. Esta propuesta de que la neutralidad guíe las reformas fiscales ha sido recogida por algunos expertos en sus recomendaciones a los gobiernos de los EEMM a la hora de realizar cambios fiscales que ayuden a salir de la crisis económica. Concretamente, en España, podemos citar el conocido como Informe Lagares, que trata sobre la neutralidad fiscal en torno al concepto de unidad de mercado (neutralidad competencial fundamentalmente), así como respecto de figuras tributarias concretas, como el impuesto sobre entidades de crédito (en el que se trata la neutralidad fiscal del ahorro) y, por supuesto, en la reforma que se realiza del IVA. AAVV, *Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español*, Ministerio de Economía y Competitividad, Madrid, 2014.

<sup>29</sup> NEUMARK refleja esta diferencia de actitud activa y pasiva calificándola, respectivamente, de vertientes positiva y negativa del principio de neutralidad: “La consecuencia

podrá buscar la neutralidad competencial destruyendo las propias barreras que el orden económico, por sí mismo, pueda establecer. De esta manera, la definición del principio de neutralidad fiscal en su acepción de libre competencia proactiva implica que las normas tributarias no sólo no generen distorsiones en la concurrencia empresarial, sino que eliminen las que de manera natural y espontánea se hayan podido producir por la interacción de las fuerzas económicas<sup>30</sup>. Sin embargo, consideramos que este carácter proactivo requeriría

---

que puede deducirse de todo ello es doble; por una parte, de carácter negativo: la política fiscal no debiera intervenir en el mecanismo competitivo allí donde exista una competencia (aproximadamente) perfecta y donde sus resultados no se contrapongan a los postulados político-económicos y sociales considerados de rango superior (incluidos los principios de justicia); por otra parte, de carácter positivo: parece procedente realizar una política fiscal que estimule la competencia en tanto ésta sea imperfecta debido a razones no fiscales y, por consiguiente, se produzcan consecuencias que, desde el punto de vista económico y/o ético-social, hayan de considerarse como perjudiciales”. NEUMARK, F., *Principios... op. cit.* p. 281.

En el mismo sentido se pronuncia VEGA MOCOROA, que también emplea la terminología neutralidad positiva/negativa: “El principio de neutralidad impositiva hemos de entenderlo, [...] en un sentido amplio con su doble orientación: Negativa: Implica que la política fiscal no debe intervenir en el mecanismo competitivo donde exista una competencia aproximadamente perfecta. Positiva: Supone la conveniencia de realizar una política fiscal que estimule la competencia en tanto y cuanto esta sea imperfecta. Esto supone una política de no intervención en los casos en los que exista una competencia aproximadamente perfecta - neutralidad en su sentido negativo- y una política de intervención mediante la eliminación de figuras impositivas que distorsionen el mercado y su sustitución por otras figuras –neutras- o en palabras de Clara Sullivan “neutras”, entendiendo por tales aquellos impuestos que no tienen ningún efecto sobre la asignación de recursos de la economía”. VEGA MOCOROA, I., *La armonización del IVA y el logro dl mercado interior*, Lex Nova, Valladolid, 1991, p. 79.

Entendemos que la terminología que hemos empleado expresa de mejor manera la dualidad de no provocar distorsiones (pasiva) y actuar en contra de las imperfecciones del mercado (activa), más que los términos negativo y positivo. La razón es que reflejan el carácter de la influencia de la tributación respecto a las situaciones del mercado, en una actuando y en otra no modificando la correcta situación existente, toda vez calificarlas de positiva o negativa conlleva aplicar términos valorativos que entendemos menos apropiados.

<sup>30</sup> NEUMARK realiza una definición del principio de neutralidad fiscal cuando lo estudia “frente a la competencia”, considerando que el ordenamiento tributario puede inmiscuirse en los mecanismos de mercado para corregir las imperfecciones que puedan existir en la competencia: “El principio de evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal sobre la competencia requiere que, en lo que respecta a la transferencia coactiva desde el sector privado al Estado de recursos económicos o de la expresión de su poder adquisitivo, transferencia originada por la propia política fiscal, esta se abstenga de toda intervención que perjudique al mecanismo de competencia del mercado, a menos que la intervención fuera indispensable para provocar correcciones de los resultados de la competencia perfecta, a las que por razones de rango superior se las considera necesarias, o para suprimir o atenuar determinadas imperfecciones de la competencia”. NEUMARK, F., *Principios... op. cit.* pp. 284-285

ampliar el concepto de neutralidad a contenidos que no le corresponden. Nuestro principio derivaría más en un fomento del mercado perfecto que en verdadera neutralidad.

Creemos, de hecho, que el fundamento de esta segunda acepción radica en su relación con los principios básicos que hemos comentado en el apartado anterior, los de igualdad y no discriminación. La introducción de distorsiones en el mercado provocaría situaciones de ventaja para unos operadores y de dificultades para otros, es decir, implicaría un trato diferenciado a unos y otros<sup>31</sup>. Esta acepción, por tanto, no es otra que la planteada anteriormente en una vertiente estrictamente competencial. Alcanzar la neutralidad en un mercado conlleva que exista una concurrencia libre y justa entre los empresarios del mismo, lo que implica una situación de igualdad real y efectiva, no sólo formal, ante la tributación. La existencia de barreras a la actividad y a la competición sólo para algunos agentes es una infracción clara del principio de no discriminación. Nuestra reflexión al respecto es la misma que la expuesta anteriormente. La neutralidad fiscal implica que los tributos no generen distorsiones en el mercado, debiendo facilitar la libre competencia entre los operadores, pero esto es sólo una parte de su contenido, no es su único significado. De nuevo, consideramos que centrar el principio en la consecución de lo que se ha venido calificando de “*level playing field*” ignora una vertiente básica de la neutralidad que está relacionada con el ejercicio de la libertad de los agentes económicos<sup>32</sup>. Es evidente que para que los

---

<sup>31</sup> TERRA plantea una segunda vertiente de la neutralidad interna, que denomina como “competition neutrality”, que relaciona mayormente con el grado de integración vertical de las empresas y el efecto económico de distribución real de la carga impositiva: “When a different tax burden, caused by the various degrees of integration of businesses, is borne by identical products, the business that has that has the highest tax cannot fully shift the tax burden forward if it wants to remain competitive. The business will have to bear part of the tax burden itself and this is contrary to the legal intentions of the legislator. In other words in these situations the tax is not competition neutral”.

Aunque entendemos que el concepto de neutralidad competitiva tiene un alcance muy superior al de la influencia sobre el grado de integración empresarial (clave en la diferencia entre impuestos en cascada e IVA), sí estamos de acuerdo con que lo relacione con el principio de neutralidad legal, que él mismo definía como relacionada con el principio de igualdad de trato: “Thus, if a turnover tax is legally neutral, competition will not be distorted and the tax will be «competition neutral»”. TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, *op. cit.*, pp. 290-291, que copia literalmente lo que TERRA enunció en TERRA, B., *Sales Taxation...* *op. cit.*, p. 16-17.

<sup>32</sup> La consecución de este “level playing field” o campo de juego neutral ha sido calificado por la OCDE como el objetivo fundamental de un sistema tributario que se caracterice por cumplir el concepto de neutralidad competitiva tal como lo definimos anteriormente. OCDE, *Competitive Neutrality...* *op. cit.*, pp. 13-14. La doctrina mayoritaria también se ha hecho eco de este término.

empresarios puedan tomar sus decisiones de forma independiente y sin estar condicionados deben operar en un mercado en el que no existan barreras, pero no al revés. Existen aspectos tributarios que pueden no distorsionar el mercado pero sí atacar, como vamos a calificarlo en el próximo apartado, la libre toma de decisiones económicas.

### 1.2.3.- Neutralidad fiscal en la libre toma de decisiones económicas y la asignación eficiente de recursos económicos

Analizadas las vertientes del concepto que implican manifestaciones del principio de igualdad de trato y su vertiente competencial, el paso que nos queda para completar el contenido del principio de neutralidad es incluir el componente del término relacionado con el derecho a la libertad económica, consagrado en muchas de las Constituciones de los EEMM<sup>33</sup>. Volvemos a referirnos, por tanto, a la dicotomía liberalismo-intervencionismo en esta acepción. Dentro de las numerosas variables que deben tenerse en cuenta a la hora de realizar cualquier actividad con contenido económico, sea por parte de los empresarios (producción, venta, endeudamiento, etc.) como de los consumidores (adquisición, ahorro e inversión, etc.) una de las más importantes es la fiscalidad. La carga fiscal de cualquier operación implica un coste que condiciona su realización efectiva. La tercera dimensión del principio de neutralidad está relacionada, precisamente, con esta capacidad de la tributación de influir en la toma de decisiones. Sin embargo, existen dos puntos de vista distintos desde los que aproximarse a esta definición.

Por un lado, debemos tener en consideración en nuestro análisis un fin de eficiencia económica general. Los partidarios del libre mercado como modelo teórico que genera la asignación eficiente de recursos económicos, consideran que

---

TERRA y KAJUS lo consideran objetivo fundamental de la fiscalidad en cumplimiento del art. 113 del TFUE: “The words «within the limit laid down in Article 14» are replaced by «... and to avoid distortion of competition», which means that indirect taxes must not only be harmonized to the extent necessary for the functioning of the internal market, but also to the extent necessary to ensure a level playing field on that internal market”. TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, op. cit., p. 6.

<sup>33</sup> En el caso concreto de la Constitución española de 1978 la libertad económica se encuentra reconocida en el artículo 38, que forma parte de la Sección II del Capítulo II del Título Primero: “Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación”. Por su parte, la Constitución italiana la reconoce en su artículo 41.1: “L’iniziativa economica privata è libera”.

la tributación introduce, inevitablemente, distorsiones en esta localización de factores y en las decisiones de carácter económico que para ella se requieren. Ello motivaría a establecer un sistema tributario articulado de tal forma que se minimizara la pérdida de rendimiento que genera la introducción de la tributación<sup>34</sup>.

Por otro lado, existen corrientes que observan la tributación como un medio del Estado para intervenir en la esfera privada individual y, para alcanzar la neutralidad, esta intromisión no debería tener consecuencias distintas de las que el libre albedrío hubiera causado. En este sentido, los economistas clásicos enunciaron la denominada *regla de Edimburgo*, que formulaba uno de los postulados liberales más conocidos de *leave them as you find them*<sup>35</sup>. Esta regla

---

<sup>34</sup> La teoría del *excess burden*, *dead-weight loss* o pérdida de eficiencia causada por las distorsiones fiscales ha sido profundamente estudiada en la literatura hacendística y la económica en general. Dos de los autores de mayor relevancia en su análisis desde la óptica de la Hacienda Pública han sido MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVE, P. B., *Public finance in theory and practice*, 5<sup>o</sup> Edition, McGraw-Hill, Nueva York, 1989, pp. 277 y ss.

Otros autores han relacionado neutralidad y pérdida de eficiencia. CHAPPELL, KAY y ROBINSON afirman que la neutralidad de un tributo radica en minimizar dichas distorsiones que crean la pérdida: “Neutral taxes minimise the distortion of behaviour or what is called excess burden in the literature of public finance. The excess burden imposed by a tax is the cost it imposes through the distortion of economic behaviour in addition to the cost it imposes by way of revenue collected. Distortionary costs are also additional to compliance costs (the costs of time, money and nervous energy incurred by the taxpayer in complying with the tax law); they are the costs of moving to the least disadvantageous pattern of activity determined by the tax”. CHAPPELL, P., KAY, J., ROBINSON, B., *Which road...*, *op. cit.*, p. 2.

<sup>35</sup> La regla de Edimburgo fue formulada teniendo en cuenta las circunstancias pre-impositivas y post-gravamen de los distintos contribuyentes y cómo quedaban en un ranking de riqueza. Así lo define NEUMARK, que la relaciona con una vertiente del principio de neutralidad relativa a la política distributiva: “El principio de *neutralidad de la imposición* (en la política distributiva) ha ocupado durante más de un siglo un lugar destacado en las discusiones en torno a los principios tributarios. Su expresión más relevante la encontramos en la llamada regla de Edimburgo, la *leave-them-as-you-find-them-rule of taxation*, cuyo núcleo ya se encuentra en el Treatise de Petty de 1662, pero cuya formulación clásica procede de James Mill, aunque es muy frecuente que se atribuya a J. Stuart Mill. De acuerdo con este principio, la imposición no debe modificar en nada la situación económico-financiera relativa (comparativa) de los contribuyentes. Si el contribuyente A, por ejemplo, tenía antes de pagar los impuestos una renta que duplicaba la del contribuyente B, esta proporción habrá de mantenerse intacta también después del pago de aquéllos. Es evidente que, fiel al tenor general de las doctrinas liberales clásicas, esta regla presupone tácitamente que la vigente distribución de rentas y patrimonios es justa en lo ético-social y racional e incluso óptima en lo económico. Hoy siguen defendiéndose todavía concepciones similares por parte de políticos que son en lo económico ultraliberales”. NEUMARK, F., *Principios...* *op. cit.* p. 42.

demuestra una idea particular del concepto de justicia tributaria, según el cual la proporción de riqueza que un individuo ostenta respecto de otro antes de sufrir el gravamen impositivo debe permanecer invariable una vez que la tributación haya sido abonada. Esta idea es diametralmente opuesta a los conceptos de redistribución de la riqueza y progresividad con los que cuentan los sistemas tributarios modernos.

En nuestra opinión, el principio de neutralidad no exige una posición tan radical, pues no creemos que afirmar una tributación neutral implique necesariamente negar cualquier decisión que altere el statu quo previo a la existencia de dicha imposición. Más bien al contrario. Dado que la interposición de cualquier gravamen va a incidir en la toma de decisiones de carácter económico, restringiendo parcialmente la libertad individual, debe procurarse minimizarse el impacto que tendrá en las preferencias particulares de los agentes que interactúan en el mercado para que éstas se repitan, más allá de cómo resulte el equilibrio post-tributación. Por ello, entendemos más apropiado afrontar esta última vertiente de la neutralidad desde la óptica de una influencia mínima en las decisiones naturales de contenido económico y financiero.

El objetivo que se pretende, por tanto, es la asignación eficiente de los recursos por parte de los operadores, englobando en esta expresión el conjunto de elecciones que se realizan a nivel micro y macroeconómico, sea en el plano de la oferta o de la demanda<sup>36</sup>. La situación plenamente eficiente sería la que se produciría en un estadio en el que no existiera tributación y los agentes pudieran actuar con total libertad, haciendo uso de su racionalidad económica y basándose por criterios de rendimiento<sup>37</sup>. Partir de este razonamiento, aunque útil, puede ser

---

<sup>36</sup> Si consideramos los impuestos de manera individual sus efectos en estas decisiones económicas varían considerablemente. Así, los impuestos indirectos tendrán una mayor importancia en las elecciones de compra de los consumidores o la estructura de los grupos empresariales, mientras que los impuestos directos tendrán más influencia en la forma de buscar beneficios o ingresos, el tiempo en que se realicen, las inversiones a realizar para conseguirlos, etc. En este mismo sentido se pronuncia EGGERT MØLLER, M. E., "On the value-added tax...", op. cit., p. 434.

<sup>37</sup> PHELPS realiza un análisis de la situación económica de asignación eficiente de recursos en el mercado y define esta situación de inexistencia de tributación, que completa afirmando también la ausencia del Tesoro y de la deuda pública. PHELPS, E. S., *Fiscal neutrality toward economic growth: Analysis of a taxation principle*, McGraw-Hill, Nueva York, 1965. Cabe destacar en su p. 16 la enunciación del principio de neutralidad que realiza relacionándolo con esta idea: "the fiscal principle to be investigated here we call the *principle of fiscal neutrality*. We shall say that tax policy is *neutral* if it produces the same allocation of resources (among consumption goods, among people, and between aggregate consumption and investment) as

difícil, pues pensar en el caso de ausencia de tributación sería reflexionar sobre una idea en la que no existe el Estado, aspecto que nos parece, tal y como lo califica VOGEL, utópico<sup>38</sup>. Así, aunque dejar al mecanismo del mercado (pensando en competencia perfecta) la distribución de los recursos pudiera conllevar un equilibrio óptimo en el sentido de Pareto<sup>39</sup>, es difícil estructurar el sistema tributario a partir de dicha concepción<sup>40</sup>.

La aproximación que encontramos más acertada a esta asignación eficiente, y que por tanto sería fiscalmente neutral, es la de considerar que la minimización de la influencia del sistema tributario en las decisiones individuales es la única

---

would be produced if there were no government treasury, hence no taxes and government debt, but only a government agency to conscript resources for use in the production of public goods and an agency to redistribute wealth so as to achieve the desired distribution of lifetime income (We refer, of course, to efficient conscription: The government would conscript that set of resources, among all sets which will suffice to produce the programmed public goods, which entails the least reduction of private output, i.e., which has the smallest opportunity cost)".

<sup>38</sup> VOGEL ha calificado este supuesto de Utopía, dado su carácter irrealizable y la imposibilidad de Mercado sin la presencia de un Estado: "But are we really justified to call this neutrality? What exactly is neutrality or, more precisely, cross-border neutrality? If we define neutrality as a situation where no (or next to no) state-induced costs and benefits influence, and thereby distort, the market mechanism, we define a Utopia in the word's original sense, a Nowhere. For a market without any legal regulation, and therefore without transaction costs, is impossible—it cannot exist. [...] Its basic idea is that If commerce and investment are determined by the market mechanism exclusively, if they are unimpaired by state influence, factors will be used optimally (Pareto-optimal), production and exchange will be optimized and, therefore, the general welfare will be served best. On the other hand, Institutional Economics shows that a market without any state influence is an impossibility". VOGEL, K., "Taxation of cross-border income, harmonization, and Tax neutrality under European Community Law" en VOGEL, K., BRANDS, J., VAN RAAD, K., *Taxation of cross-border income, harmonization, and Tax neutrality under European Community Law. An Institutional Approach*, Kluwer International Law, Amsterdam, 1994, p. 28.

<sup>39</sup> Un equilibrio en el sentido de Pareto es aquél en el que el uso de los recursos es el más eficiente en el sentido de que no existe una alternativa mejor de producción y distribución de bienes que permita mejorar a unos individuos sin empeorar a otros. Traducción del texto de MAS COLELL, A., WHINSTON, M. D., GREEN, J. R., *Microeconomic Theory*, Oxford University Press, Oxford, 1995, p. 313: "An allocation that is Pareto optimal uses society's initial resources and technological possibilities efficiently in the sense that there is no alternative way to organize the production and distribution of goods that makes some consumer better off without making some other consumer worse off".

<sup>40</sup> STIGLIZ realiza una interesante asimilación del óptimo de Pareto a los ordenamientos tributarios afirmando: "una estructura tributaria es eficiente en el sentido de Pareto cuando no existe otra que pueda mejorar el bienestar de alguna persona sin empeorar el de otras". STIGLITZ, J. E., *La economía del sector público*, 3ª Edición, Antoni Bosch, Barcelona, 2002, p. 589

forma de acercarse al óptimo de Pareto y a la eficiencia económica. Es curiosa la paradoja que nos hace retornar a los postulados liberales pues no buscando el objetivo de la libertad como principio que prime sobre el resto, cuanto más se deje al *homo economicus* actuar según su racionalidad y menos se le condicione a través de los impuestos, más próximos estaremos a un sistema tributario económicamente eficiente<sup>41</sup>. La búsqueda de la libertad de los agentes que interactúan en el mercado tiene un objetivo de búsqueda de eficiencia siendo su consecución el fin del principio de neutralidad. Esta idea ha sido reflejada por TERRA y KAJUS, que denominan a esta dimensión *economic neutrality*<sup>42</sup>. Según este concepto consideran que un tributo es neutral “*if the tax does not interfere with the optimal allocation of the means of production*”, es decir, cuando intente ser óptimo<sup>43</sup>. La obtención de eficiencia económica debe ser considerada como un objetivo más de la política fiscal pudiendo ponderarse su importancia y someterse a otros propósitos pues, como afirman estos autores:

*“In order to obtain optimal economic neutrality the next principle should be borne in mind: apart from measures purposely taken by the legislator for political reasons or other reasons, levying taxes should not damage*

---

<sup>41</sup> STEICHEN identifica cual es el objetivo del *homo economicus* cuando realiza una inversión: obtener la mayor ganancia posible: “The logic of the Maastricht Treaty, just like the General Agreement on Tariffs and Trades (GATT), reflects mainstream economic liberalism: capital ought to be invested where it yields most”. STEICHEN, A., “Harmonisation of Capital Income Taxation in the EU: A Dissenting Opinion”, en ALBREGTSE, D., KOGELS, H., *Selected issues in European tax law: the legal character of VAT and the application of general principles of justice: summary of an EFS seminar in honour of Fons Simons*, Foundation for European Fiscal Studies, Kluwer Law International, Boston, 1999, p. 37.

<sup>42</sup> No somos partidarios del uso de este término de neutralidad económica para designar exclusivamente una dimensión concreta de eficiencia en la asignación de recursos salvo que la utilicemos considerando que la búsqueda de esta eficiencia conlleva asumir las vertientes anteriores de neutralidad competitiva e igualdad de trato. Nos decantamos por usar neutralidad económica, en conjunto con neutralidad fiscal para designar al principio en su forma completa y global.

<sup>43</sup> Una definición similar realiza EGGERT MØLLER, que calificándolo de “neutrality of motive” afirma que este principio tiene una vertiente que debe intentar impedir repercusiones económicas de carácter indeseable que limitarían el grado de progresión del sistema fiscal: “Neutral taxation which makes the tax burden independent of choices made or actions taken by taxpayers. The justification of such a concept of neutrality is the prevention of widespread avoidance and undesirable economic repercussions which would otherwise limit the degree of progression in the tax system”. EGGERT MØLLER, M. E., “On the value-added tax...” *op. cit.*, p. 434.



*economic interests; therefore interference with the existing market mechanism should be kept to a minimum*<sup>44</sup>.

El razonamiento fundamental que queremos extraer es que dado el interés en la asignación eficiente de los recursos económicos, y sin entrar ahora en su primacía o no sobre otros principios, la forma de alcanzar la solución que más se le aproxime es minimizar los condicionamientos tributarios. Ello implica, como bien afirma MONDINI, que el factor fiscal provoque *indifferenza* a los operadores económicos, es decir, que las elecciones que realicen las empresas no estén influenciadas de manera significativa por los impuestos<sup>45</sup>. En este sentido podríamos entender que alcanzar la neutralidad fiscal implica lo contrario de permitir un arbitraje fiscal, entendido este como la posibilidad de realizar actuaciones económicas que únicamente tienen como finalidad la búsqueda de un beneficio fiscal, es decir, condicionar las decisiones económicas a motivos estrictamente tributarios<sup>46</sup>.

---

<sup>44</sup> TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, *op. cit.*, p. 291.

<sup>45</sup> “La neutralità economica per gli operatori, unitamente al carattere generale dell’IVA (tutelato dall’art. 401 della Direttiva che vieta agli Stati membri l’istituzione di altre imposte generali sul volume d’affari), contribuisce a un’ulteriore profilo di neutralità intesa come «indifferenza». Fa sì che le scelte economiche delle imprese – in merito all’allocazione dei fattori produttivi, agli approvvigionamenti e agli investimenti – non siano influenzate in modo significativo dall’applicazione dell’imposta. Il tributo, quindi, è neutrale se e finché opera come «pura» e semplice imposta generale su tutti i consumi, senza perseguire finalità e produrre effetti redistributivi, ad esempio colpendo in modo differenziato determinati volumi d’affari e determinati consumi”. MONDINI, A., “Il principio di neutralità nell’IVA, tra “mito” e (perfettibile) realtà”, en DI PIETRO, A., TASSANI, T., *I principi europei del diritto tributario*, CEDAM, 2013, pp. 272-273.

<sup>46</sup> Una definición completa del término arbitraje fiscal la da ROSEMBUJ, que lo define como “El empleo de técnicas que permiten explotar las diferencias en el sistema tributario local o internacional, mediante esquemas deliberados destinados a procurar ventajas fiscales, que de otra forma no se obtendrían, a través de variadas formas e instrumentos”. ROSEMBUJ, T., *El arbitraje fiscal internacional*, El fisco, Barcelona, 2010, p. 57. El concepto arbitraje fiscal ha sido comúnmente asociado con la competencia fiscal internacional que puede darse entre diversos ordenamientos, fundamentalmente internacionales, como hace, entre otros RING, especificando el concepto de *cross-border tax arbitrage*, que lo concreta como “situation in which a taxpayer or taxpayers rely on conflicts or differences between two countries’ tax rules to structure a transaction or entity with the goal of obtaining tax benefits (for example, reduced or no taxation) overall”. RING, D. M., “One Nation Among Many: Policy Implications of Cross-Border Tax Arbitrage”, *Harvard Public Law*, Working Paper n. 67, 2002, p. 1. Por su parte, algunos autores como AVI YONAH restringen aún más el concepto hacia conductas de doble no imposición internacional. Véase: AVI YONAH, R. S., “Tax competition, Tax arbitrage, and the International

La mayor parte de la doctrina analiza siempre esta dimensión del principio únicamente teniendo en cuenta el lado de la oferta dado que, en gran medida, es el más afectado por las distintas figuras impositivas y, sobre todo, por el gran número de decisiones que se pueden ver afectadas: localización empresarial, tipo de productos que servir, grado de integración empresarial, combinación de factores de producción a utilizar, etc.<sup>47</sup> Sin embargo, consideramos que la neutralidad fiscal se predica igualmente de la toma de decisiones realizadas por los individuos en su vertiente de agentes económicos sin carácter empresarial, es decir, en su dimensión de inversores o consumidores<sup>48</sup>. De hecho, las decisiones de los consumidores son muy influenciadas a través de las distintas figuras tributarias, sobre todo aquellas de imposición indirecta, que pueden dirigir su comportamiento hacia un incremento o decremento del consumo, modificar sus patrones hacia una clase u otra de productos, etc.<sup>49</sup> Todos aquéllos que participan del juego económico tienen

---

Tax Regime”, *Public Law and Legal Theory Working Paper Series*, n. 73, Michigan Law School, 2007, p. 33. Sin embargo, consideramos que el arbitraje fiscal no es un fenómeno únicamente predicable de las diferencias existentes entre distintos ordenamientos (nacionales o internacionales), sino que un mismo sistema fiscal puede dar lugar a situaciones de ausencia de neutralidad en las que se originan opciones de actuar económicamente de un sentido marcado para obtener ganancias de origen exclusivamente fiscal. Como afirma GENSCHEL, el arbitraje fiscal proviene del sistema fiscal en su conjunto o “legal framework of taxation”, y no únicamente de circunstancias de diferencias entre ordenamientos en los que existe movilidad de bases imponibles. GENSCHEL, P. y SCHWARZ, “Tax Competition: a literature review”, *Socio-Economic Review*, n. 9, 2011, p. 340.

<sup>47</sup> Este factor empresarial es el que recalca GREGGI cuando hace su definición del perfil económico del principio de neutralidad: “Volendo sintetizzare, con un ragionevole grado di approssimazione, potrebbe essere sostenuto che la neutralità si perde quando l’organizzazione dei fattori produttivi diviene «tax sensitive» dal punto di vista dell’imposizione indiretta [...] L’ultimo profilo di neutralità interna dell’imposta è quello di natura più prettamente economica, intesa come idoneità della stessa a non incidere sostanzialmente su imprenditori e professionisti nel momento in cui scelgono come allocare i proprio fattori produttivi nell’esercizio delle rispettive attività”. GREGGI, M., *Il Principio d’Inerenza...*, op. cit., pp. 36-38.

<sup>48</sup> Claro ejemplo es la obra de NEUMARK y la introducción sobre la misma que realiza FUENTES QUINTANA en la que de forma manifiesta se asimila la neutralidad “impositiva” a la toma de decisiones económicas que pueden afectar tanto a productores como a consumidores: “Como afirma Neumark, hoy nadie se cree que la competencia se logre pasivamente. [...] para no perjudicar a la competencia los impuestos deben ser neutrales en el gravamen de productos iguales o semejantes (sustitutivos), los tributos no deben alterar, por otra parte, las elecciones entre procedimientos diferentes de producción, entre formas de empresa o entre métodos de financiación, ni establecer discriminación alguna entre productos iguales con distinto origen”. FUENTES QUINTANA, E., “Introducción”, en NEUMARK, F., *Principios...* op. cit. p. XXVIII.

<sup>49</sup> La OCDE ha venido considerando el principio de neutralidad en su dimensión completa, por cuando afecta tanto a productores como consumidores. De hecho, al analizar la

importancia en la eficiente asignación de los recursos, y a todos debe extenderse el principio de neutralidad.

Nos encontramos ya en disposición de alcanzar la definición de esta tercera vertiente de la neutralidad fiscal, a la postre la más simple y genérica de todas. La neutralidad fiscal es el principio jurídico por el que la tributación no debe afectar a la toma de decisiones económicas que afronten los distintos sujetos que actúen en el mercado, sean productores o particulares. La falta de influencia sobre el proceso decisorio deberá llevar, por tanto, a la eficiente asignación de recursos económicos. Se les debe conferir a los agentes económicos la mayor libertad posible para que, haciendo uso de su racionalidad económica, permitan que la lógica del mercado actúe por sí sola.

Esta definición hace a la neutralidad fiscal el principio antagónico de los efectos que posibilita el citado arbitraje fiscal<sup>50</sup>. Si a través de distintas decisiones económicas, lejanas a la decisión eficiente, se puede reducir el coste tributario de una operación, es evidente que se estará cometiendo una infracción clara del principio de neutralidad. Podríamos pensar que aquéllas situaciones en las que funciona el arbitraje fiscal a través de decisiones meramente formales, sin trascendencia económica real, podrían ser compatibles con la neutralidad fiscal. Sin embargo, aunque no influirían en las elecciones económicas eficientes, implicarían una vulneración de la primera vertiente del principio, pues operaciones que, económicamente, serían iguales, por motivos formales estarían teniendo una tributación diversa<sup>51</sup>.

---

neutralidad fiscal desde el punto de vista de la imposición sobre el consumo hace mayor hincapié en la modificación de la conducta de los particulares que de los proveedores: “A major objective of tax policy even though it may at times be subordinated to interventionist objectives, is to attempt neutrality with respect to the economic behaviour of producers and consumers, since consumer satisfaction is reduced both by lack of neutrality in production, which raises total cost of production above what it needs to be, and by lack of neutrality in consumption, which distorts consumer choice among goods and services. Production and consumption neutrality are distinct but related dimensions of allocative efficiency. Neutrality in production is achieved if a sales tax does not induce firms to change the forms and methods by which they carry on business. Neutrality in consumption is attained if a sales tax induce consumers to change their pre-tax choices between taxed and untaxed commodities or between those taxed at different rates”. OCDE, *Taxing consumption*, OCDE Editorial services, Paris, 1988, p. 134.

<sup>50</sup> MARTÍN RODRÍGUEZ, en este sentido, define el concepto de arbitraje fiscal como “la toma de decisiones de los agentes (particulares y empresas) orientada de forma única o fundamental por las diferencias de tributación entre jurisdicciones”. tributación entre jurisdicciones”, MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., *Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea*, CEF, Madrid, 2013, p. 113.

<sup>51</sup> Consideramos, además, que por pequeña que sea la influencia económica de estos cambios formales que permitirían una tributación menor, prácticamente en todo caso va a implicar

Pese a todo, encontramos un elemento disonante en la conformación final de nuestro principio, requiriendo la introducción de la dimensión competitiva del principio de neutralidad. Nuestra reflexión parte de la base de que la asignación óptima de la economía puede alcanzarse mediante las decisiones racionales de los individuos y que la tributación no debe alterarla, pues esto sería distorsionar la competición. Pensamos, por tanto, en un mercado siempre eficiente. Cuando las condiciones económicas den lugar a ineficiencias del mercado el principio de neutralidad fiscal deberá mutar su contenido. Respetar en supuestos de mercados imperfectos la libre toma de decisiones de los operadores implicaría permitir y apoyar esa ineficiente asignación de recursos. No se trata de anular que los impuestos tengan efectos en la economía general, sino de que no altere las decisiones eficientes<sup>52</sup>. En este caso primar la libertad individual llevaría a condiciones no óptimas e ineficientes, con lo cual dependiendo del trasfondo de base que se le dé al principio de neutralidad fiscal se podrá argumentar de una u otra forma. Un ultraliberal pensará que debe respetarse la lógica del mercado mientras que el resto se dará cuenta de la necesidad de actuar contra estas circunstancias que generan imperfecciones. Nosotros nos encuadramos en esta segunda opción, aunque pueda ser contraria a nuestro principio. Debe, en conclusión, introducirse un inciso en este concepto de neutralidad decisoria. Así, el sistema tributario no debe alterar el proceso de libre toma de decisiones por parte de los agentes económicos, aunque sí deberá promover las condiciones para que estas elecciones se produzcan en un marco competitivo lo más perfecto posible<sup>53</sup>.

---

alejarse, siquiera levemente, de la decisión óptima que tendría lugar si no existiera esa posibilidad de arbitraje fiscal.

<sup>52</sup> En esta línea retomamos la distinción que enunciamos entre neutralidad fiscal y económica. La segunda implicaría que los tributos no tuvieran influencia alguna en la economía, la dejaran inalterada. La fiscal, sin embargo, no niega posibles efectos económicos, sino que conforma un principio jurídico para que no se condicione la actitud de los agentes económicos ni se distorsione la competencia en el mercado y no se introduzcan desigualdades de trato por mala configuración de los tributos.

<sup>53</sup> DUVERGER contrapone los principios de neutralidad fiscal y de intervencionismo como polos de las finanzas públicas, afirmando que el nacimiento de nuestro principio se debe a la creación de los hacendistas modernos del principio del intervencionismo: “Que l’impôt dût être «neutre», c’est-à-dire qu’il ne dût pas exercer de pression sur les individus pour les inciter à orienter leurs activités dans telle ou telle direction, cela semblait tellement évident aux financiers traditionnels qu’il était inutile de le dire. C’est seulement quand les financiers modernes ont défini le principe de l’interventionnisme que leurs adversaires se sont attachés à préciser le principe de la neutralité”. DUVERGER, M., *Finances Publiques*, 11ª Edición, Presses Universitaires de France, París, 1988, p. 137.

#### 1.2.4.- La conjunción de las tres dimensiones del principio de neutralidad

Son, por tanto, tres las vertientes conceptuales que forman el contenido del principio de neutralidad fiscal: la aplicación del principio de igualdad de trato a las situaciones tributarias, la neutralidad competitiva que evita distorsiones en el mercado y que fomenta la libre competencia y la ausencia de influencia sobre la toma de decisiones de los empresarios y particulares como forma de alcanzar una asignación de los recursos eficiente y como desarrollo del derecho de libertad individual. El proceso que hemos seguido para definir el término ha tenido carácter gradual, de lo concreto a lo general en función de cómo se proyecte sobre determinados aspectos. Aunque parezcan tres vertientes diferenciadas, entendemos que la definición más global dada en el apartado anterior integra los significados más restringidos, siendo el estudio de esta asimilación el fin de plantear este apartado.

No influenciar la toma de decisiones económicas de los agentes económicos a través de la tributación implica establecer un ordenamiento y una estructura impositiva que no genere discriminaciones entre los sujetos y que los trate por igual. Si la fiscalidad no es imparcial respecto a los individuos, favoreciendo a unos y perjudicando a otros, se está alterando la libertad de elección de los mismos, que actuarán condicionados por una actitud que puede privilegiarles o lo contrario. La infracción por parte del sistema tributario del principio de igualdad de trato considerado en un sentido económico resulta, por tanto, en una alteración de la libre formación del proceso decisorio y, con ello, provoca una asignación de recursos ineficiente.

Una reflexión similar puede plantearse respecto de la neutralidad competitiva. La libre concurrencia y la inexistencia de distorsiones en el mercado es un requisito indispensable para una correcta distribución de recursos económicos<sup>54</sup>. Así, es un componente necesario para alcanzar dicho objetivo pero

---

<sup>54</sup> NEUMARK considera que la competencia es lo que garantiza la asignación óptima de recursos: “en la interpretación del principio de neutralidad [...] el hecho de que la competencia: 1) Es una institución esencialmente trascendente para el orden económico que se ha considerado aquí digno de ser mantenido. 2) Garantiza, por regla general, una aproximación a la asignación óptima de los recursos. 3) Hace vigentes y operativas las escalas individuales de preferencia de los sujetos económicos. 4) Sin embargo, no permite en la realidad que se alcancen los objetivos perseguidos por la economía del bienestar y por la política de crecimiento, ya que no se dan, o

el modo de alcanzarlo, de nuevo, puede ser el mismo. La tributación no debe introducir elementos que alteren la competencia en el mercado y, para ello, la mejor alternativa es no influir en las elecciones de los individuos. Si las decisiones no están condicionadas por la fiscalidad es porque ésta no provoca efectos que distorsionen la libertad con que éstas se toman, lo que permitirá alcanzar la libre concurrencia. Parece, por tanto, que la definición general de neutralidad fiscal también engloba la vertiente competitiva de la misma. Además, como hemos comentado, la definición general de neutralidad viene matizada por su aspecto competitivo en aquéllos casos en que el mercado en que se realice el proceso de toma de decisiones cuente con imperfecciones. El proceso de toma de decisiones sólo se podrá alterar cuando las imperfecciones existentes en el mercado provoquen que las elecciones no sean totalmente libres y tengan consecuencias económicas alejadas del óptimo buscado. De este modo observamos que estas dos vertientes del principio están tan relacionadas que influyen en la conformación de su propio concepto y definición. El principio de neutralidad es, en conclusión, un único principio, basado en la no alteración del proceso decisorio de los agentes económicos, lo que cumple con el principio de igualdad de trato y genera que no haya distorsiones en el mercado, todo en la búsqueda de una asignación óptima de recursos y con un trasfondo claro de libertad económica de actuación para los individuos.

Las dimensiones particulares estudiadas son, simplemente, parcelaciones del principio que se realizan por la dificultad de su análisis conjunto. Estas acepciones, si bien nos ayudan a ver cómo se manifiesta y se proyecta sobre distintas conductas y aspectos, no deben hacernos perder la visión de la neutralidad fiscal como un bloque compacto y del que, aunque se encuentren definiciones variadas y diversas, sí es posible extraer y encontrar una raíz común que lo informa y representa en todo momento.

### **1.3.- La idoneidad relativa de alcanzar de forma absoluta la neutralidad fiscal**

El cumplimiento efectivo y completo del principio de neutralidad es una tarea de difícil realización. Articular un ordenamiento tributario que no tenga influencia alguna sobre las decisiones individuales es algo que parece utópico.

---

solamente se dan en proporciones insuficientes [...]”. NEUMARK, F., *Principios... op. cit.* p. 281.

Cada una de las figuras impositivas que conforman el sistema tiene sus efectos económicos, lo que hace que la conjunción de todas ellas suponga influenciar en mayor o menor medida a los agentes económicos. No creemos que sea posible articular un sistema tributario que pueda replicar la asignación óptima de recursos que acontecería en un mercado perfecto en el que no existiera gravamen alguno<sup>55</sup>. Sin embargo, esto no significa que el principio de neutralidad no sea un objetivo beneficioso que deba ser buscado y que oriente la elaboración de las normas reguladoras de los impuestos y su aplicación práctica. De hecho, así como es difícil pensar en la neutralidad de la totalidad del orden tributario, no es tan descabellado pensar que algunas figuras individuales puedan tener este principio especialmente presente, de tal manera que alcancen especiales cotas de neutralidad económica en su aplicación<sup>56</sup>. Este es, o pretende ser, el caso del IVA, cuya creación y desarrollo está dirigida al cumplimiento del principio de neutralidad fiscal.

Sin embargo, más allá del carácter factible o imposible de cumplir de manera absoluta el principio de neutralidad debemos pensar en si dicho logro sería conveniente. Construir una tributación totalmente neutral implicaría renunciar a la política fiscal como medio de alcanzar cualquier otro fin económico o social que no sea la eficiencia óptima de la economía y el mercado. Sin entrar en disquisiciones más propias de la teoría del pensamiento político, hemos de afirmar, como realiza la doctrina mayoritaria, que esta concepción de la fiscalidad es, cuando menos, arcaica y a juicio de muchos, entre los que nos incluimos, absurda<sup>57</sup>. La neutralidad fiscal debe ser un objetivo que marque el desarrollo de

---

<sup>55</sup> MANZONI también pone en duda la posibilidad de alcanzar estos resultados teóricos en la práctica, al tiempo que considera la oportunidad de los mismos discutible: “Ma un’assoluta aderenza ai canoni teorici appare non solo di difficile realizzazione sul piano pratico, ma altresì di discutibile opportunità anche da un punto di vista meramente politico. Un ordinamento impositivo rigidamente improntato a neutralità mal si concilierebbe, infatti, con quelle doti di elasticità e di adattabilità che un moderno sistema tributario deve avere per garantire un minimo di manovrabilità a fini di politica economica”. MANZONI, I., *L'imposta sul valore aggiunto. Le deviazioni dalla neutralità*, Giappichelli, Turín, 1973, p. 26-27.

<sup>56</sup> NEUMARK considera imposible alcanzar la neutralidad, sea en conjunto o por una sola figura tributaria: “Pero además ha de tenerse en cuenta que un impuesto no es nunca neutral en sus efectos, ni siquiera aunque se haga abstracción de los efectos resultantes de la aplicación de los rendimientos tributarios”. NEUMARK, F., *Principios...*, op. cit., p. 281. Estamos de acuerdo en la inviabilidad de lograrla de forma absoluta, pero sí creemos que puedan establecerse impuestos con un grado de neutralidad más que aceptable respecto de las decisiones económicas.

<sup>57</sup> Por ejemplo, MONDINI califica la búsqueda de la neutralidad absoluta de sin sentido: “Ovviamente un tributo neutrale in senso assoluto sarebbe un non-senso, poiché in quanto tale esso postula sempre l'imposizione autoritativa di un sacrificio economico gravante su di una certa capacità contributiva, allo scopo di obbligarla a concorrere al sostenimento della spesa pubblica”.

todo sistema tributario, pero no es el único fin del mismo y no implica que cualquier desviación del mismo deba ser inmediatamente condenada y corregida<sup>58</sup>. El principio de neutralidad es, por tanto, un principio que puede ser subordinado a la obtención de otros fines que el poder legislativo, representante de la soberanía popular, entienda necesarios o recomendables hasta el punto de alterar el equilibrio de mercado y condicionar las decisiones libres de sus participantes. Podemos pensar, como finalidades que puedan primar sobre la neutralidad fiscal, en la redistribución de la riqueza, el bienestar social, la lucha contra una crisis económica fomentando determinadas conductas de los productores o consumidores, etc.<sup>59</sup> La existencia de fines que puedan requerir el desplazamiento de la neutralidad fiscal es perfectamente admisible, pero incluso las medidas que se propongan alcanzarlos deberían intentar provocar las menores distorsiones posibles en las decisiones de los agentes económicos<sup>60</sup>. Además, entendemos que

---

MONDINI, A., “Il principio di neutralità nell’IVA...”, *op. cit.*, pp. 269-270. Exactamente el mismo término usa MANZONI cuando considera el razonar exclusivamente desde el punto de vista de la neutralidad “estricta”: “Ma come s’è detto, la neutralità del tributo, lungi dal rappresentare un requisito ottimale indispensabile, appare oggi un mito largamente superato. Nella finanza moderna, l’imposta è uno strumento di politica economica, mediante il quale il legislatore persegue gli obiettivi ritenuti rilevanti in un certo contesto storico-sociale. Pretendere di ragionare in termini di stretta neutralità è quindi un non senso”. MANZONI, I., *L’imposta...*, *op. cit.*, p. 34.

<sup>58</sup> CHAPPELL, KAY y ROBINSON parten de la suposición que la neutralidad es un resultado deseable, pero afirman que pueden existir alteraciones de la misma aunque, eso sí, exigen que éstas sean específicamente justificadas: “It presupposes that outcome is desirable. Now this is not a universal truth-there is no suggestion that we should seek to root out every possible deviation from it, or to eschew every impact that the fiscal system might have on economic behaviour. Fiscal neutrality should rather be seen as a benchmark against which the tax system is to be judged. Deviations from fiscal neutrality are not excluded, but they require specific, and generally powerful, justification”. CHAPPELL, P., KAY, J., ROBINSON, B., *Which road...*, *op. cit.*, p. 9.

<sup>59</sup> De hecho, muchas de las Constituciones nacionales reconocen principios que pueden primar respecto de la neutralidad fiscal, fundamentalmente la redistribución de la riqueza o la consecución de un Estado social que lleve a dicho objetivo.

<sup>60</sup> VAN BREDERODE califica algunas infracciones del principio de neutralidad fiscal como inevitables por exigirles el cumplimiento de otros objetivos, debiendo el legislador hacer una política fiscal equilibrada entre los distintos fines a alcanzar: “Tax neutrality is a widely accepted concept in principle. In some cases, however, neutrality cannot be realized and policy makers have to accept a certain level of distortion as inevitable. Also, policy makers may give preference to other specific goals over neutrality. In practice, it proves difficult to find an adequate balance between neutrality and other goals. Nevertheless, the concept itself may assist in guiding the tax policy debate towards the most economically efficient design”. VAN BREDERODE, R.



debería existir una justificación lo suficientemente fuerte y racional como para regular una tributación no neutral, sobre todo si se hace en impuestos que tengan a la neutralidad fiscal como clave de bóveda.

La consideración de la neutralidad fiscal como un principio sin primacía obligatoria sobre otros principios nos hace reflexionar en dos tipos de vulneraciones o infracciones del mismo. La primera será la ya citada subordinación a un objetivo distinto de política fiscal que desplace el concepto de neutralidad económica. Pese a que pueda tener una justificación más o menos razonada, no deja de ser una violación del principio<sup>61</sup>. Sin embargo, dado que es querida por el legislador, y poder causar potenciales problemas de constitucionalidad de la norma en cuestión, no dedicaremos excesivo tiempo a su atención. Diferentes son las contradicciones involuntarias del carácter neutral que debiera predicarse de un tributo. Estas son las vulneraciones que siempre deberían evitarse, ya que no proporcionan a la sociedad ningún objetivo o fin que merezca el valor suficiente para generar una pérdida de eficiencia económica a través de la restricción del libre albedrío económico. Debemos ser, por tanto, especialmente críticos con estas infracciones de la neutralidad fiscal causadas por una incorrecta formulación, interpretación o aplicación de los preceptos fiscales.

## **2.- INFLUENCIA ECONÓMICA DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA**

No es nuestra intención hacer un estudio económico en profundidad sobre todas las implicaciones que en esta materia tienen los impuestos indirectos. Sin embargo, la neutralidad fiscal se sustenta sobre la base de conceptos de naturaleza económica y el análisis específico de la normativa del IVA para comprobar si se

---

F., *System of General Sales Taxation: Theory, Policy and Practice*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2009, pp. 45-46.

<sup>61</sup> Consideramos que NEUMARK es excesivamente tolerante cuando afirma que el desplazamiento del principio de neutralidad para beneficiar la realización de un “objetivo más elevado” no constituya una infracción del primero. Vulneración existe, aunque pueda estar justificada. NEUMARK hace la siguiente afirmación cuando hace referencia a las asignaciones subóptimas de recursos: “Semejante pérdida de «economic welfare» puede, en ocasiones, ser reconocida como tal y ser conscientemente admitida en interés de objetivos más elevados (por ejemplo, los propios de la política territorial o de la estructural), en cuyo caso no quedaría lesionado el principio de neutralidad, en la acepción recogida por nosotros”. NEUMARK, F., *Principios...*, op. cit., pp. 292-293.

ajusta a dicho principio requiere conocer las principales consecuencias que tiene un gravamen de este tipo. Acudiendo a las principales teorías, queremos mostrar cuáles son las consecuencias micro y macroeconómicas de gravar el consumo<sup>62</sup>. Dado que hemos construido el concepto de neutralidad sobre la libertad de los operadores a la hora de actuar, basando este resultado en la búsqueda del fin último de la asignación óptima de recursos económicos, debemos atender en primer lugar a la influencia que tiene la imposición indirecta a nivel agregado. Veremos el impacto general que pueden tener sobre el crecimiento tendencias generales en la economía como la propensión al ahorro o al consumo. Esta elección estará condicionada por la fiscalidad indirecta que, por tanto, será esencial para alcanzar un trato neutral de este dualismo en la búsqueda de la eficiencia económica.

Sin embargo, vamos a prestar mayor atención al nivel microeconómico. La razón es clara: nuestro trabajo pretende atender específicamente al impacto de la normativa IVA en la toma de decisiones individuales de los agentes económicos. Vamos a distinguir, por un lado, entre los efectos que puedan causarse desde la lógica del consumidor, y cómo intenta maximizar su utilidad a través del consumo de determinados bienes, cuya tributación puede influir drásticamente en el precio y, con ello, en la elección que realicen. Por el otro lado, la óptica de los empresarios nos va a mostrar la influencia de estos tributos en una gran diversidad de decisiones de organización y de producción, fuertemente condicionada por el factor fiscal. No obstante, no hemos de perder de vista el motivo económico (nos olvidamos aquí del liberal) de construir un impuesto neutral para la toma de decisiones: alcanzar un equilibrio óptimo en el mercado. Nuestra tarea será, por tanto, analizar cómo la

---

<sup>62</sup> NEUMARK destaca la necesidad de analizar la relación entre los sujetos pasivos y la economía pública desde ambos niveles, macro y microeconómicos, más allá de las concepciones ideológicas que puedan generarse. Centra esta influencia en la importancia que tiene sobre la inversión y la financiación: “Algo más complicada se nos muestra la situación en lo que se refiere a *las relaciones entre los sujetos pasivos y la economía pública*. Hay dos razones para ello: en primer lugar y en contraposición a las ideologías y las teorías del liberalismo clásico, los intereses de las economías individuales privadas y los de macroeconomía o economía general no son siempre idénticos en manera alguna y, en segundo lugar, y a efectos de la cuestión que nos ocupa, es preciso distinguir entre una consideración microeconómica y una consideración macroeconómica. En cuanto al primer punto, hay que tener presente que, para las empresas, toda reducción fiscal de sus recursos disponibles para la inversión, es decir, la parte de los beneficios destinada específicamente a la autofinanciación, constituye un atentado contra el espíritu de iniciativa económica, aún a pesar de existir toda una serie de factores, a los que ocasionalmente pueden añadirse otros de carácter coyuntural, que se oponen, desde la perspectiva macroeconómica, al estímulo a la incentivación fiscal de la autofinanciación”. NEUMARK, F., *Principios...*, op. cit., p. 30

tributación indirecta introduce, según los economistas, pérdidas de eficiencia en el equilibrio entre oferta y demanda en un mercado.

## **2.1.- La asignación óptima de recursos y el objetivo de crecimiento**

Alcanzar una asignación eficiente de los recursos presentes en la economía es un objetivo de difícil consecución pero que tendría como consecuencia el desarrollo y el crecimiento óptimo de aquélla. Analizar esta meta considerando la política fiscal de manera independiente y estanca puede constituir una tarea incompleta, pues en la obtención de la eficiencia del mercado tienen influencia otras muchas políticas como la de gasto público, la monetaria, que tiene importantes efectos sobre los tipos de interés, o la política cambiaria<sup>63</sup>.

Si reflexionamos sobre las conductas que pueden condicionar los impuestos indirectos lo primero que nos viene en mente es la actitud de los consumidores. Estos deben elegir, a partir de su renta disponible, entre una dualidad de opciones: el consumo y el ahorro. Alcanzar la eficiencia en la distribución de recursos requerirá una conjunto de políticas, fiscal en nuestro caso, que permitan a los individuos replicar el *consumption-mix*, es decir, el porcentaje de renta que dedican a invertir o a comprar bienes y servicios que existiría en una situación de libre mercado sin tributación. En este sentido se ha pronunciado PHELPS, que realizó un estudio económico en profundidad sobre cómo alcanzar un crecimiento óptimo de la economía por medio de una política fiscal neutral. Sus resultados, aunque limitados por las presunciones y supuestos de su modelo teórico, nos valen a efectos conceptuales:

---

<sup>63</sup> SANMARTÍN JARAMILLO refleja claramente que el principio de neutralidad se restringe al ámbito fiscal, pero que para su estudio debe abstraerse de otros factores que puedan afectar este óptimo: “la influencia de los impuestos en un contexto de libre movilidad de capitales puede ser, por tanto, muy relevante, ya que en ausencia de otros costes, como el riesgo cambiario o los tipos de interés, el factor fiscal puede convertirse en determinante a la hora de la localización de capitales. El principio impositivo de la neutralidad exige que los sistemas fiscales no interfieran (o lo hagan lo menos posible) en las decisiones económicas, y que coadyuven a la eficiencia en la asignación de los recursos”. SANMARTÍN JARAMILLO, P. G., “La neutralidad de los métodos para evitar la doble imposición internacional en un contexto de libre circulación de capitales”, *Estudios de Economía aplicada*, Vol. 22-1, Asociación española de economía aplicada, Madrid, 2004, pp. 117-118.

*“Fiscal policy is also neutral if it produces the same equilibrium –hence the same amount of consumption in the first period- as would be produced if the government were neutral by definition. In other words, the consumption-investment mix chosen by the market when the above condition is satisfied is the basis for deciding whether or not a specified combination of  $S_0$ ,  $B_0$ ,  $T_0$ , etc., is neutral: it is so if and only the same mix is chosen by the market. Notice that as a consequence of this definition fiscal policy would be neutral in our sense –indeed, unavoidably so- if for some reason the government’s debt and taxes were «neutral» in the frequently used sense that variations of the government’s debt and taxes could have no effect upon the equilibrium configuration of interest rate, consumption, and so on ”<sup>64</sup>.*

Según este autor, la clave para poder alcanzar una réplica de las decisiones de consumo e inversión de los ciudadanos es que éstos se sientan tan ricos como de verdad son, en términos de lo van a poder consumir a lo largo de su ciclo vital<sup>65</sup>.

#### 2.1.1.- La toma de decisiones del particular: consumo y ahorro

El consumo y la inversión son dos de los elementos que conforman la Demanda Agregada de una economía<sup>66</sup>. Ambos son parte de la demanda de bienes

---

<sup>64</sup> PHELPS, E. S., *Fiscal neutrality toward...*, op. cit., p. 29. En la definición que el autor realiza,  $S_0$  es el término para la deuda del Estado en el momento 0,  $B_0$  el valor actual del endeudamiento futuro y  $T_0$  los impuestos de dicho periodo. En un sentido similar se pronuncia en la página 71 cuando afirma: “A neutral fiscal-monetary policy causes the allocation of resources to duplicate the resource allocation that would occur if the given program of government-supplied goods and services were «financed» by the efficient conscription of resources to produce them”.

<sup>65</sup> PHELPS, E. S., *Fiscal neutrality toward...*, op. cit., p. 74: “The function of taxes is to inform consumers of the cost in terms of private goods of the government’s program of supplying public goods. The desirability of this function lies not so much in helping consumers to decide (through the polls) how much in the way of public goods they wish to be supplied as in helping consumers to achieve an optimal private consumption plan. The function served by a neutral policy in this perfect futures economy is to cause consumers, when they are making their consumption-saving decisions, to feel as rich as they really are (in terms of what they can feasibly consume over their lifetime)”.

<sup>66</sup> Si acudimos a uno de los manuales clásicos de estudio de Macroeconomía podemos observar que en una economía abierta al exterior, la demanda de bienes interiores (Z) se conforma por el consumo (C), que a su vez depende de la renta disponible ( $R_d = Y - T$ , siendo Y la renta y T los impuestos, fundamentalmente directos), la inversión (I), el gasto público (G) y la balanza

internos de una economía, con lo que tienen influencia drástica en la producción de esta y, con ello, en su crecimiento. De acuerdo con su formulación, el consumo depende directamente de la renta disponible, es decir, de la renta que perciben los consumidores una vez que pagan los impuestos que la gravan y suman las transferencias que reciben del Estado en forma monetaria o no monetaria<sup>67</sup>. La inversión también depende de la renta e introduce un elemento de política monetaria que, dado el objeto de nuestro estudio, sólo tocaremos parcialmente: los tipos de interés. Lo que importa en nuestro caso es la inclusión del ahorro, que es la alternativa que tienen los individuos a comprar bienes y servicios. El ahorro es uno de los elementos constitutivos de la inversión y, con ello, de la formación de capital, que a su vez es elemento fundamental de la producción de la economía. El Estado puede, a partir de las distintas políticas, y en especial la fiscal, dirigir la actitud de los consumidores hacia una u otra opción. Mas, en este caso, se estaría alejando de la asignación óptima de recursos que se pretende en la economía.

La imposición indirecta sobre el consumo, a priori, estaría gravando una actitud de los individuos, favoreciendo la opción contraria, es decir, el ahorro. Así, el IVA, considerado como un impuesto de base real<sup>68</sup>, podría llegar a entenderse

---

exterior, exportaciones menos importaciones (X-Q). Añadamos también los tipos de interés ( $r$ ) y el tipo de cambio real ( $\varepsilon$ ). La fórmula es la siguiente  $Z \equiv C(Y - T) + I(Y, r) + G - \varepsilon Q(Y, \varepsilon) + X(Y, \varepsilon)$ . BLANCHARD, O., *Macroeconomía*, 2º Ed. Prentice Hall, Madrid, 2005, p. 377. De forma similar en BLANCHARD, O., AMIGHINI, A., GIAVAZZI, F., *Macroeconomía*, 5º Ed. Pearson, Madrid, 2012, p. 136.

<sup>67</sup> La función de consumo suele distinguir dos partes, una constante  $c_0$  que representa el consumo que necesita todo individuo aunque su renta disponible ( $Y_D$ ), fuera igual a cero y otro parámetro que se denomina propensión marginal a consumir, que sí depende de la renta disponible,  $c_1$ . La función de consumo es la siguiente:  $C = C(Y_D) = c_0 + c_1 Y_D$ . BLANCHARD, O., AMIGHINI, A., GIAVAZZI, F., *Macroeconomía*, op. cit., pp. 46-47

<sup>68</sup> Así lo definen GRUBERT y SCOTT, que afirman que el IVA, dentro de los impuestos indirectos sobre el consumo, es un ejemplo de impuesto de base real que grava las compras de bienes y servicios y no así las transacciones financieras: “The flat tax, the USA business tax, and consumption VATs in general use what is called an R base (for real, as distinct from financial, transactions), a terminology used in the 1978 Meade committee report. Under an R-based tax, sales of goods and services are taxed, and purchases of goods and services are deductible; but financial transactions, including the payment and receipt of interest and dividends, are ignored”. GRUBERT, H. SCOTT NEWLON, T., *Taxing consumption in a global economy*, American Enterprise Institute for Public Policy Research, Washington D.C., 1997, p. 5. Hay que distinguir esta terminología de la distinción clásica tributaria entre impuestos personales y reales, por la que un tributo real sería aquél que se asienta “sobre un elemento objetivo, cuya intrínseca naturaleza se determina con independencia del elemento personal de la relación tributaria. El elemento objetivo del presupuesto de hecho es constitutivamente autónomo. Puede ser pensado y, consiguientemente, definido por la norma, sin referencia a ningún sujeto determinado”. MARTÍN

como una subvención al ahorro, igual que el impuesto sobre la renta se ha considerado una subvención sobre el ocio o, como también puede denominarse, remoción del tributo<sup>69</sup>. Hay que tener en cuenta que estamos analizando la neutralidad desde la óptica de una figura tributaria de forma independiente, y que por sí sola considerada puede resultar en un fomento del ahorro que, por el contrario, puede estar desfavorecido a través de un impuesto sobre la renta que iguale o incluso supere el coste fiscal del consumo<sup>70</sup>.

No obstante, lo que nos hace relativizar el carácter absoluto de esta idea de los impuestos indirectos como una subvención al ahorro es la teoría del ciclo vital<sup>71</sup>. Cuando los ciudadanos toman la decisión de distribuir su renta entre consumo presente y ahorro, este último puede ser entendido como una forma de posponer el consumo, ya que se deja de comprar bienes y servicios en el momento presente para hacerlo en un futuro<sup>72</sup>. No obstante, si el gravamen indirecto sobre el consumo es constante en el tiempo, y grava con la misma cuantía unitaria el consumo presente y el futuro, podríamos afirmar que el tributo es neutral, pues el sujeto asumiría que retardar la adquisición no es otra cosa que retardar el pago del impuesto. El influjo que provoca, por tanto, el IVA o una figura similar que grave

---

QUERALT, J. M., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 24ª Edición, Tecnos, Madrid, 2013, p. 73.

<sup>69</sup> LITTLE lo califica así: “income tax [...] is a subsidy on leisure”. LITTLE, I. M., “Direct versus indirect taxes”, *The Economic Journal*, Vol. 61, Nº 243, p. 584

<sup>70</sup> Debemos recordar aquí la naturaleza relacional del principio de neutralidad que nos exige compaginar el análisis de distintos tributos al mismo tiempo. En este caso el IVA como impuesto al consumo y el impuesto sobre la renta que afecte a los rendimientos del ahorro. En este mismo sentido se pronuncia GREGGI. “Anche la neutralità è concetto di relazione, e come tale esige un riferimento a un contesto nel quale il tributo viene calato, e nel quale si raffronta con altri istituti e con altri sistema d’imposta”. GREGGI, M., *Il Principio d’Inerenza...*, op. cit., p. 32

<sup>71</sup> BROWNING y CROSSLEY realizan una definición muy apropiada del modelo del ciclo vital cuando lo estudian en esta decisión entre consumo y ahorro. “The life-cycle model is the standard framework which economists use to think about intertemporal allocation (of time, effort and money). [...] The life-cycle model, at its most general, simply asserts that agents make sequential decisions to achieve a coherent goal using currently available information as best they can”. BROWNING, M., CROSSLEY, T. F., “The Life Cycle Model of Consumption And Saving”, SEDAP Research Paper No. 28, SEDAP, Ontario, Canadá, 2000, p. 5.

<sup>72</sup> Como destaca PHELPS, el consume futuro no puede ser disfrutado exclusivamente por la persona que toma la decisión de distribuir su renta disponible entre consumo y ahorro, sino que puede ser en beneficio de generaciones futuras. “One policy which should be considered is a rise of general tax rates so as to discourage present consumption. But the objective is not to trade present for future consumption of the present generation but, rather, to trade lifetime consumption of the present generation for consumption of future generations”. PHELPS, E. S., *Fiscal neutrality toward...*, op. cit., p. 93.

el consumo, será mucho menor del esperado en esta dicotomía con el ahorro. Es más, no son pocos los autores que consideran al IVA como un impuesto mucho más neutral en este sentido que los tributos sobre la renta<sup>73</sup>. La razón es la afectación del tipo de interés por parte de los segundos. Retrasar el consumo a un momento posterior es beneficioso para el particular porque al invertir la cuantía conservada puede obtener un rendimiento por ella e incrementar su consumo futuro<sup>74</sup>. Los tributos que gravan la renta o los ingresos afectan directamente a esta

---

<sup>73</sup> TERRA y KAJUS lo afirman sin rodeos: “Unlike an income tax, a VAT is neutral toward the saving/consumption choice”. TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, op. cit., p. 6.

<sup>74</sup> Es necesario recalcar que este carácter beneficioso está reflejado en términos de consumo absoluto, pero en términos del valor actual del conjunto de consumos futuros dependerá del tipo de interés (en términos reales, descontada la inflación) que el sujeto sea capaz de obtener en relación con el desencanto que tiene el hecho de tener que esperar a poder consumir dicha cantidad ahorrada. Esta espera la vamos a considerar como un factor de interés al que vamos a actualizar dichos consumos futuros, y que vamos a suponer que es el interés del mercado ( $r_m$ ), también considerado en términos reales.

Si suponemos que un individuo es capaz de invertir la cantidad ahorrada ( $S_0$ ) a ese mismo tipo, el Valor Actual ( $V_0$ ), en el momento presente ( $t=0$ ), de  $X$  € ahorrados y que se pospone su consumo al momento  $t$  será de  $X$  €, y por tanto el Valor Actual de la Utilidad será el mismo. El carácter beneficioso pues, dependerá del tipo de interés que obtengan por su inversión:

$$V_0 = S_0 * \frac{(1+r)^t}{(1+r_m)^t}, \text{ sea } S_0 = x, r = r_m; V_0 = x,$$

es decir, si el individuo replica el tipo de interés del mercado, el valor actual del consumo retrasado en el tiempo es el mismo que si se consumiera actualmente. Así, el término beneficioso debe ser relativizado por el tipo de interés que obtenga el consumidor con la inversión del dinero ahorrado. Si el tipo de interés que obtiene el ahorrador es menor que aquél al que actualiza su consumo futuro (por el desencanto de la espera), comprar bienes y servicios con la totalidad de la renta disponible ahorrada será menos productivo en términos de valor actual y viceversa:

$$\text{Si } r > r_m \rightarrow (1+r)^t > (1+r_m)^t \rightarrow V_0 > x$$

$$\text{Si } r < r_m \rightarrow (1+r)^t < (1+r_m)^t \rightarrow V_0 < x$$

La introducción de un impuesto indirecto de cuantía porcentual  $T$ , como podemos observar, no afecta a la distribución de los tipos de interés, sino a la cuantía de consumo que podrá obtenerse de cada euro poseído, en cualquier momento del tiempo.

Así, el valor actual consumo de la cantidad ahorrada en  $t_0$  será  $\frac{S_0}{(1+T)}$ , mientras que el valor actual de consumos futuros es:

$$V_0 = \frac{S_0}{(1+T)} * \frac{(1+r)^t}{(1+r_m)^t}, \text{ Si } r = r_m, V_0 = \frac{S_0}{(1+T)},$$

Es decir, no se alterará el valor actual aunque introduzcamos un impuesto indirecto sobre el consumo y no se modificará la razón de sustitución existente entre el consumo en el momento en que se obtiene la renta y el realizado posteriormente a través del ahorro y la inversión. Sin embargo, si introducimos, como haremos posteriormente, una expectativa de modificación del

ganancia, reduciendo el incremento de consumo futuro que se produciría por el rendimiento recibido por la inversión.

No acontece así sobre los impuestos indirectos de base real, como el IVA, pues permiten distribuir la renta disponible de forma neutral entre las citadas opciones por dos razones. La primera es que no altera el ratio al que se puede substituir consumo presente por futuro, que es el tipo de interés<sup>75</sup>. La segunda, que las compras futuras estarán gravadas de la misma forma. No obstante, que los tributos indirectos tengan un mayor grado de neutralidad en este aspecto sobre el ahorro y, por ende, la formación de capital en la economía, no quiere decir que el Estado no pueda alterar la proporción de renta consumida o conservada a través de estos impuestos<sup>76</sup>. Más aún si introducimos un nuevo factor clave: las expectativas futuras.

#### 2.1.2.- Las expectativas y el crecimiento: ¿es posible alcanzar la neutralidad de forma real?

Para completar nuestro análisis es necesario introducir dos variables adicionales: una será el gasto público y otra, quizás la fundamental, son las expectativas. La importancia del primero recae en que la prestación de servicios

---

impuesto sobre el consumo futuro, deberíamos substituir  $T$  por dos cuantías distintas que modificarían el ratio de sustitución entre consumo actual y consumo futuro.

<sup>75</sup> ROSEN muestra un ejemplo teórico en el que una consumidora, Julieta, se plantea posponer sus compras a través del ahorro y analiza la influencia que tienen los impuestos en la tasa del mercado, es decir, el tipo de interés: “Pensemos ahora en un impuesto sobre el consumo que recaudase la misma cantidad de ingresos que el impuesto sobre la renta. El punto clave que hay que advertir en este contexto es que el impuesto sobre el consumo deja inalterado el tipo de rendimiento de mercado de Julieta. Ello se debe a que la renta procedente de intereses no está sujeta al impuesto. Por tanto, después del impuesto sobre el consumo, el precio relativo de  $c_0$  es todavía  $(1+r)$ . A diferencia del impuesto sobre la renta, no parece existir una cuña fiscal y, por tanto, no hay exceso de gravamen. En apariencia, la imposición sobre el consumo es superior a la imposición sobre la renta desde el punto de vista de la eficiencia”. ROSEN, H. S., Hacienda Pública (7ª Ed.), McGraw-Hill, Madrid, 2008, p. 486.

<sup>76</sup> MUSGRAVE recalca dentro de los efectos económicos de todos los tributos y, entre ellos, del IVA, su influencia en la formación de capital como parte constitutiva del ratio de crecimiento: “Finally, tax policy may affect the rate of growth. Different taxes will have different effects on the rate of saving and investment and thereby on capital formation. As the rate of capital formation is increased or reduced, factor earnings and hence incomes before tax will be affected. [...] All these aspects must be allowed for in assessing the full implications of a particular tax policy”. MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVE, P. B., *Public finance...*, op. cit. p. 270.



por parte de la Administración a los ciudadanos, pagados con los tributos recaudados, puede alterar el patrón de consumo de los mismos<sup>77</sup>. La razón por la que se deben introducir las expectativas en nuestras consideraciones es clara: la dinámica consumo-ahorro puede ser vista por los consumidores como una dualidad diferente, ya citada, que existe entre consumo presente y consumo futuro. Esto dificulta más alcanzar una tributación neutral, pues la toma de decisiones de los agentes económicos no estará basada exclusivamente en la carga fiscal presente en un momento del tiempo, sino que tiene en cuenta las previsiones que hagan dichos individuos del desarrollo de la misma, así como en su confianza en los instrumentos y sistemas de ahorro y en la estabilidad financiera de su país. Si éstos prevén una futura bajada de tipos en los impuestos indirectos el ahorro hoy producirá mayor consumo unitario en periodos posteriores y viceversa<sup>78</sup>. Debemos

---

<sup>77</sup> VOGEL afirma la importancia de los beneficios provistos por el Estado como contrapartidas de los impuestos pagados: “A complete analysis should consider not only taxes, or more broadly state-imposed burdens, but also state-provided benefits; because those are their counterparts that cannot be isolated from such burdens and which are of similar importance to the investor”. VOGEL, K., “Taxation of cross-border...”, *op. cit.*, p. 25.

<sup>78</sup> Planteémoslo en el modelo de formulación antes mostrado. El tipo impositivo ya no es el mismo, sino que tendremos uno para el momento 0, en el que se toma la decisión de ahorrar o consumir,  $T_0$ , y otro para el momento en que se consumiera el dinero ahorrado, momento  $t$ ,  $T_t$ .

Si el individuo no ahorra sino que la posible renta que ahorraría,  $S_0$ , decide también consumirla, el valor actual de dicho consumo será  $V_0 = \frac{S_0}{(1+T_0)}$

Si, por el contrario, decide ahorra dicha cuantía y posponer su consumo al momento  $t$ , el valor actual de dicha cantidad, dejando la razón de los tipos de interés que obtiene por la inversión y el tanto al que actualiza el valor del consumo futuro, será:

$$V_0 = \frac{S_0}{(1+T_t)} * \frac{(1+r)^t}{(1+r_m)^t}$$

La diferencia radica en que en este caso, la igualación del tipo que obtiene el sujeto por su inversión y el del mercado al que actualiza el valor del futuro no produce el mismo valor del consumo, ya que los tipos impositivos que el individuo espera no son idénticos.

$$\frac{S_0}{(1+T_t)} * \frac{(1+r)^t}{(1+r_m)^t} \neq \frac{S_0}{(1+T_0)}$$

$$\text{Si } T_0 > T_t \rightarrow \frac{S_0}{(1+T_t)} * \frac{(1+r)^t}{(1+r_m)^t} > \frac{S_0}{(1+T_0)}$$

Con lo que el consumo futuro generará un mayor valor actual para el consumidor. La expectativa de reducción de tipos genera, como es previsible, que el individuo obtenga un rendimiento superior si ahorra una cantidad que si la gasta en el momento en que la obtiene, con lo que se influencia drásticamente su toma de decisiones. Lo contrario sucede si la expectativa es de un incremento de tipos:

$$\text{Si } T_0 < T_t \rightarrow \frac{S_0}{(1+T_t)} * \frac{(1+r)^t}{(1+r_m)^t} < \frac{S_0}{(1+T_0)}$$

considerar, de la misma forma, que puedan anticipar una alteración en la política de gasto público motivada por esos cambios en la tributación que modifique el paquete de bienes y servicios públicos que están recibiendo y que van a determinar parte de su patrón de consumo.

Las expectativas de los sujetos tienen, por tanto, una importante influencia en su toma de decisiones. El gobierno podrá no sólo alterar la elección de consumo e inversión haciendo cambios en el presente (dentro de la efectividad relativa que hemos comentado). Además, podrán alterar las conductas individuales a través de anuncios de futuras modificaciones en la tributación que alteren las expectativas al respecto. Todo esto no debe hacernos olvidar de la verdadera consecuencia final de la neutralidad fiscal: un crecimiento económico óptimo gracias a la eficiente asignación de recursos<sup>79</sup>. La mayoría de economistas encuentra inviable alcanzar una política fiscal que pueda ser absolutamente neutral en lo que respecta al crecimiento económico<sup>80</sup>. Es generalizada la idea de que exclusivamente un tipo de tributos podría alcanzar dicha condición. Es un impuesto de pago único, denominado en la literatura anglosajona *lump-sum tax*, con el que sí sería posible alcanzar los efectos que busca el principio de neutralidad, aunque no los asegura<sup>81</sup>.

---

En este supuesto, el valor que da al sujeto consumir toda su renta es superior al de conservarla para un momento posterior. Los influjos que reciben los individuos son, por tanto, en sentido inverso, el de incrementar el consumo.

<sup>79</sup> Como afirman TERRA y KAJUS, la imposición indirecta podrá ser usada para fomentar políticas contra cíclicas fomentando o contrayendo el consumo y la inversión, afectando con ello a la formación de capital de la economía: “A second economic advantage that is attributed to VAT is the possibility that it can be used as an instrument to influence production and consumption. A tax may be used, by varying its rates, in a conscious effort to offset economic fluctuations that is, the rates can be raised to counteract tendencies toward overheating of the economy and reduced to mitigate recessionary tendencies”. TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, *op. cit.*, p. 310.

<sup>80</sup> Como afirmó TOBIN, todos los tributos van a tener influencias sobre variables económicas como el consumo o el ocio: “It will suffice to remind you that our methods of taxation necessarily favour one kind of current consumption, leisure, both as against other current consumption and as against future consumption of products and leisure”. TOBIN, J., “Economic growth as an objective of government policy”, *American Economic Review*, vol. 54, American Economic Association, Cambridge, EEUU, 1964, p. 12.

<sup>81</sup> PHELPS, entre otros, afirma la necesidad de que los impuestos sean de esta modalidad si se pretende alcanzar un sistema fiscal neutral: “Hence a neutral fiscal policy, which imitates an efficient conscription system, may require the use of lump-sum taxes (and perhaps bar the use of any other kind of tax). But lump-sum taxation, he knows, is not «feasible». What interest, therefore, can there be in a neutral tax policy? Our answer is that, while the lack of lump-sum taxes makes neutrality not generally possible, it is still possible to approximate to a neutral policy by means of other kind of taxes.” PHELPS, E. S., *Fiscal neutrality toward...*, *op. cit.*, p. 17.

Replicar las elecciones que harían los consumidores en un marco sin impuestos es poco menos que una ilusión dada la complejidad de los sistemas fiscales actuales y la influencia de éstos en cuestiones tan claves como el consumo o la inversión del conjunto de la economía. Tendremos que centrarnos en aproximar las normas reguladoras de los tributos a ese ideal de neutralidad económica para minimizar las eficiencias que se introduzcan en el mercado.

## **2.2.- Efectos en la redistribución de la riqueza: el carácter regresivo de los impuestos al consumo**

Hasta ahora el único objetivo que ha centrado nuestro estudio ha sido alcanzar un óptimo en el sentido de Pareto en la asignación de recursos para alcanzar así el mayor crecimiento posible en una economía sin distorsiones para la toma de decisiones basadas en la racionalidad de los operadores. Sin embargo, en absoluto es el único fin que se pretende con la tributación, más bien al contrario. Si en el Antiguo Régimen se consideraba el pago de tributos una forma de sufragar los gastos de la Corona por cuanto ésta protegía a sus súbditos, el paso del tiempo los convirtió en la forma de financiar gasto público. Con esta modificación, se introdujeron nuevos criterios que han venido informando los sistemas fiscales contemporáneos. La igualdad, equidad, redistribución de la riqueza o la búsqueda del máximo bienestar social son algunos de ellos, y se encuentran en contraposición con el de buscar la mayor eficiencia del mercado<sup>82</sup>. Maximizar el

---

Estamos de acuerdo con PHELPS, sobre todo dada la imposibilidad e inconveniencia de este tipo de impuestos de suma única, en los que, por poner un ejemplo, el fraude tiene unos efectos dramáticos en comparación con los existentes en un sistema impositivo complejo compuesto de distintas figuras, o la desconexión del mismo con el principio de capacidad económica. Si únicamente existe un *lump-sum tax*, el defraudador que no lo pague no estaría aportando absolutamente nada a los recursos públicos, mientras que en los sistemas modernos si un contribuyente es capaz de no tributar por sus rentas, sin duda deberá comprar bienes sujetos a impuestos al consumo, impuestos especiales, etc. La clave será, por tanto, implementar un sistema fiscal que pueda aproximarse al principio de neutralidad fiscal.

<sup>82</sup> PHELPS introduce este criterio de máximo bienestar social considerándolo una suma del bienestar de cada generación. Afirma que puede ser el criterio que prevalezca a la hora de determinar la política fiscal de un Estado: "Throughout this study we have been weighing growth policies on the criterion of whether they are (Pareto-) optimal from the standpoint of the present generation. But this is not the only criterion which has been advanced. Another criterion, and perhaps the prevailing one in minds of most contemporary economists, is *maximum social welfare*, where social welfare is a function of the welfare of each generation in a way which is

bienestar de la población o conseguir una situación más igualitaria entre éstos producirá, con gran seguridad, reglas impositivas que serán contrarias al principio de neutralidad económica, al menos parcialmente. La toma de decisiones no será libre, pues estará condicionada por criterios distintos de la eficiencia económica.

El principio de capacidad económica o *ability to pay*, es la formulación de los principios de igualdad y equidad en su aplicación al terreno fiscal y se basa en gravar a los contribuyentes de acuerdo con su riqueza<sup>83</sup>. Un impuesto se considera progresivo cuando, considerándolo como porcentaje de la renta de un contribuyente, el gravamen asciende en una proporción superior a la que lo hacen los ingresos. Un tributo será proporcional cuando a mayor renta la carga tributaria evoluciona de forma porcentualmente igual. Por el contrario, una figura será regresiva cuando incrementos de la base imponible dan como resultado incrementos menores en tanto por ciento de la cuota resultante a pagar. La mayoría de sistemas tributarios modernos están basados en el principio de progresividad, que deberá informar la configuración de las estructuras impositivas en su conjunto<sup>84</sup>.

---

governed by some ethic which may or may not be shared by the present population". PHELPS, E. S., *Fiscal neutrality toward...*, *op. cit.*, p. 102.

<sup>83</sup> Para un análisis en profundidad sobre el principio de capacidad contributiva o capacidad económica véase: ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La Configuración Jurídica del Deber de Contribuir. Perfiles Constitucionales*, Girjley, Lima, 2009, VARONA ALABERN, J. E., "Concepto de tributo y principio de capacidad económica", *Revista española de derecho financiero*, n° 135, 2007, pp. 541-592; PALAO TABOADA, C., "Nueva visita al principio de capacidad contributiva", *Revista española de derecho financiero*, n° 124, 2004, pp. 767-783; HERRERA MOLINA, P. M., "El principio de capacidad económica en Alemania y su relevancia para el derecho español", *Noticias de la Unión Europea*, n° 150, 1997, pp. 37-42; PALAO TABOADA, C., "Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español", *Revista española de derecho financiero*, n° 88, 1995, pp. 629-642; CASADO OLLERO, G., "El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (ii). el contenido constitucional de la capacidad económica", *Revista española de derecho financiero*, n° 34, 1982, pp.185-236.

<sup>84</sup> A modo de ejemplo, el artículo 31.1 de la Constitución Española de 1978 lo introduce como principio básico del ordenamiento tributario: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio". En la Constitución italiana de 1947 también viene consagrado el principio de progresividad a continuación del de capacidad económica en su artículo 53 segundo comma: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività". Encontramos un breve comentario del principio de progresividad en MERINO JARA, I. (Dir.), LUCAS DURÁN, M. (Coord.), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 4º Ed., Tecnos, Madrid, 2014, pp. 177-178. De acuerdo

Más allá de consideraciones morales de justicia e igualdad entre los hombres, se ha venido dando una justificación económica a este carácter progresivo de determinados impuestos, basándolo en la teoría de rendimientos marginales decrecientes. Esta teoría, aplicada a los incrementos de renta, argumenta que los sucesivos aumentos en los ingresos de un contribuyente le proporcionarán menor utilidad unitaria. Un incremento de 1.000 u.m. resultará una gran cuantía para un individuo cuya renta preexistente es de 2.000 u.m. (incremento del 50 %), pero no supondrá tal cambio para el que contaba ya con ingresos de 1.000.000 u.m (sólo aumenta un 1 %). De acuerdo con la aplicación de esta teoría a la capacidad económica, los contribuyentes deberían sufrir gravámenes que les resultaran igualmente costosos en términos de utilidad, siendo esta cuantía dependiente de los niveles de riqueza y renta de los mismos<sup>85</sup>.

Entre las distintas figuras tradicionales que conforman el sistema tributario, los impuestos sobre el consumo y, más específicamente, el IVA, han sido aquéllos que más han sido criticados por los defensores de este principio de progresividad fiscal. Concretamente, se le ha calificado de no ser progresivo y no tener en cuenta la capacidad económica de los consumidores<sup>86</sup>. Este carácter está siendo medido

---

con estos autores, “este principio implica que el establecimiento de un tributo debe hacerse de manera que a un aumento de la materia o base que resulta gravada, corresponda un incremento de la cuota tributaria a pagar más que proporcional”. CALVO ORTEGA, al analizar este principio en el ordenamiento tributario español, afirma que se debe a “la utilidad decreciente de la renta a medida que ésta aumenta” y a “su utilidad social, es decir, la evaluación sociológica y política de las sucesivas unidades de renta”. Afirma el autor que este principio debe estudiarse respecto del conjunto del sistema tributario, y que en el caso de los impuestos indirectos, sobre todo el IVA, su carácter formalmente proporcional “produce una especie de «proporcionalidad cualitativa», o lo que es lo mismo, los tipos de gravamen correspondientes a productos de precio más elevado (y cuyo consumo implica, normalmente, una mayor capacidad económica), son, en la mayor parte de los casos, más altos que los que podríamos denominar tipo medio”. CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero*, 18ª Ed., Thomsom-Reuters, Cizur Menor, 2014, pp. 56-57.

<sup>85</sup> Esta idea ha sido desarrollada en el plano fiscal por VAN BREDERODE, que afirma: “From that perspective, a tax dollar paid has a different impact on persons whose incomes are significantly different. Under the diminishing marginal utility approach, a fair distribution of the common cost of society means that individuals should make a financial sacrifice that is comparatively the same at different income levels. In terms of utility, every subject contributes the same to the common cost, which principle will then have to be translated into monetary units at the individual level. Since for person B, a dollar has less utility than for person A, B should pay in accordance with a rate of progression that corresponds to the diminishing utility of his earnings. The concept of the ability to pay, in this sense, also serves the objective of ensuring economic neutrality in taxation”. VAN BREDERODE, R. F., *System of General...*, op. cit., p. 36.

<sup>86</sup> Los MUSGRAVE califican a los impuestos sobre ventas como el IVA de regresivos afirmando que: “Viewed in terms of *vertical* equity, a general sales tax is proportional as related

sobre el nivel de renta de los individuos, ya que formalmente el IVA es un impuesto proporcional al gravar el consumo con un tipo invariable en función de los ingresos del adquirente. Sin embargo, al realizar el cociente entre cuota tributaria de impuestos sobre el consumo experimentada por un contribuyente y su nivel de renta, el resultado que manifiestan los economistas es la de un tributo regresivo<sup>87</sup>. La razón de esta regresividad es porque el porcentaje de renta dedicada al ahorro es superior en los grupos con mayores rentas y viceversa, pues aquellos consumidores con menores ingresos tienden a dedicar un mayor porcentaje de éstos al consumo<sup>88</sup>. El carácter regresivo del IVA, y de los impuestos indirectos en

---

to consumption but regressive as related to income, because consumption as a percentage of income declines (savings as a percentage of income rises) as we move up the income scale)” MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVE, P. B., *Public finance...*, *op. cit.*, p. 443. En una edición anterior de la misma obra se refirieron al IVA de forma directa calificándolo en sentido similar: “The hypothesis that a sales tax on consumer goods is regressive rests on evidence from cross-section data which shows that in any particular year, low-income families will on the average consume a higher fraction of their income than will high-income families. The average propensity to consume declines when moving up in the income scale”. MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVE, P. B., *Public finance in theory and practice*, 2º Edition, McGraw-Hill, Nueva York, 1976, p. 443.

<sup>87</sup> TERRA y KAJUS argumentan por qué el carácter progresivo de un tributo sobre el consumo se está midiendo en función de la renta y no del gasto privado, por considerar a los impuestos sobre la renta el pilar de la tributación moderna: “One may wonder whether the ratio of tax burden to income is the most relevant factor; should it not be replaced by the ratio of tax burden to private expenditure? We believe this is true for a tax system that more heavily relies upon expenditure taxes. But since VAT generally is introduced complementary to the income tax, it is most useful to apply the same starting point to both taxes in order to be able to discuss the tax burden of both taxes”. TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, *op. cit.*, p. 311.

En este sentido se pronunció también la OCDE que afirmó que medir la carga del IVA respecto de los ingresos sirve para compararlo con los impuestos sobre la renta, pero que para analizar la verdadera condición del impuesto sobre el consumo de manera aislada debía ponderarse con el consumo: “Consumption tax paid may be related to gross income, disposable income or the consumption of households. The choice between these different denominators depends upon the question being addressed. If the intention is to compare a VAT and an income tax, then the appropriate basis for the comparison would seem to be the gross income of households since this is the base used to measure the progressivity of the income tax. If the intention is to examine how the structure of a consumption tax can be made more or less progressive, the appropriate base is consumption”. OCDE, *Taxing consumption...*, *op. cit.* p. 126.

<sup>88</sup> En esta dirección se han pronunciado distintas instituciones y la doctrina mayoritaria. Así lo ha reconocido la OCDE, que ya en sus primeros estudios sobre el IVA (realizado sobre Dinamarca, Países Bajos, Suecia y Reino Unido) lo consideraba un impuesto proporcional cuando relacionado con el consumo y regresivo cuando puesto en ponderación respecto a los ingresos: “The four country studies broadly endorse recent findings summarised in Appendix 1 that consumption taxes and specially VAT are roughly proportional when related to consumption and somewhat regressive when related to income”. OCDE, *Taxing consumption...*, *op. cit.* p. 123.

general, se sustenta también en las diferentes elasticidades que tienen los distintos bienes y servicios<sup>89</sup>. La inelasticidad de la demanda de los productos de consumo básico y necesario para la vida provoca que la introducción de un impuesto sobre el consumo incremente su precio pero no disminuya su demanda, o lo haga de manera irrelevante<sup>90</sup>. Aquellos consumidores que dedican una mayor parte de su renta a la adquisición de este tipo de bienes con estas elasticidades, que serán los que tengan menores ingresos, van a sufrir en mayor medida el IVA. Por el contrario, aquellos individuos que más allá de cubrir sus necesidades esenciales

---

En un informe del Departamento del Tesoro estadounidense se afirmaba esta cuestión en un sentido negativo, al considerar que una gran parte de la carga fiscal la soportarían las clases por debajo de los niveles de pobreza: “The most frequent objection to a value-added tax, or any form of general sales tax, is that it would be unfair to lower income individuals and families. There are two aspects to this equity argument: the absolute burden of the tax on the lowest income groups, and the regressivity of the tax or the relatively higher burden of tax as a percentage of income at the lower income levels than at the higher. If the value-added tax applies at a uniform rate to all consumer purchases, a substantial amount of tax would be borne by persons below the poverty levels. The tax would be regressive because the percentage of income used for consumption purposes declines, on the average, as income increases. Of these two equity issues, the absolute burden on the poor is the more serious, since the regressivity of the value-added tax can be offset, if necessary, by adjusting the progressivity of the income tax rates”. The Treasury Department, Report to the President: Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth, Volume 3, Office of the Secretary. Department of the Treasury, Washington DC, 1984, p.43.

De forma similar también se pronuncia, entre otros, VAN BREDERODE, que referencia la regresividad de los impuestos sobre el consumo a las elasticidades de bienes y servicios y a los efectos de renta-sustitución: “Low-income groups spend a relatively larger part of their incomes on consumption than higher-income groups; consequently, the low-income groups pay more consumption tax (VAT) relative to their incomes. [...] To determine whether a consumption tax is regressive, the income-elasticity of the goods and services being taxed, as well as possible income-substitution effects, must be considered”. VAN BREDERODE, R. F., *System of General...*, *op. cit.*, p. 38.

<sup>89</sup> Para una definición básica del concepto de elasticidad de la demanda de un bien acudimos a BEGG, FISCHER y DORNBUSCH: “La elasticidad precio de la demanda es el cambio porcentual en la cantidad demandada dividido por el correspondiente cambio porcentual en el precio”. BEGG, D., FISCHER, S., DORNBUSCH, R., *Economía*, McGraw Hill, Madrid, 2002, p. 60.

<sup>90</sup> El ejemplo clásico de bienes de consumo básico, con demanda inelástica y sobre los que se afirma que la imposición indirecta es claramente regresiva son los alimentos. Así lo afirma Rosen: “Si, además de la eficiencia, el gobierno está preocupado por la equidad, la teoría de la imposición óptima obliga a abandonar la regla de la elasticidad inversa. [...] si los bienes de demanda inelástica representan una proporción elevada de los gastos de los pobres, un gobierno con objetivos distributivos debería gravar tales bienes de forma reducida, o no hacerlo en absoluto. Esto puede ayudar a entender por qué en tantos estados los alimentos no están sujetos a la imposición sobre las ventas”. ROSEN, H. S., *Hacienda Pública...*, *op. cit.*, p. 478.

adquieran bienes de lujo, cuya demanda es mucho más elástica, sí reducirán el consumo de éstos ante subidas de precios experimentadas por el IVA, incrementando con ello el ahorro. Así, la introducción de las elasticidades precio confirma el argumento antes dado de la consideración regresiva del IVA.

No obstante, existen argumentos para contradecir o, al menos, relativizar, esta regresividad de los impuestos sobre el consumo. Lo primero que se puede decir es que la progresividad es un concepto que suele exigirse de la globalidad del sistema tributario, y no de cada impuesto en particular<sup>91</sup>. Podrán compaginarse figuras que tengan este carácter más o menos acusado, como son el impuesto sobre la renta y el IVA. Además, existen argumentos económicos que ponen en tela de juicio la realidad de esta regresividad. Cuando consideramos que a mayor renta se produce un mayor ahorro en tanto por ciento y un menor porcentaje de consumo estamos analizando el supuesto desde una óptica anual.

Sin embargo, las conclusiones cambian si pensamos en la teoría del ciclo vital. ¿Qué sucede con ese ahorro? ¿Nunca va a ser consumido? Esto implicaría que los ahorros se realizan sin un propósito final, sin pensar en un consumo futuro voluntario o por cuestiones de emergencia, reflexión que no tendría demasiado sentido<sup>92</sup>. El ahorro tiene un componente indudable de conservación de recursos para afrontar pagos futuros, incluso a través de transferencias intergeneracionales (a las que habría que ponderar con un potencial impuesto de sucesiones y herencias). Ese dinero ahorrado servirá en periodos posteriores, al menos en gran parte, para comprar bienes y servicios y, por tanto, será gravado con el IVA. Esto provoca que esta parte de la renta que se obtuvo en un primer momento haya sido gastada posteriormente, pero no se computa como tal a efectos de observar la

---

<sup>91</sup> De hecho, la Constitución española cuando consagra el principio de proporcionalidad en el citado art. 31.1 lo aplica al “sistema tributario”, no siendo necesario que se predique de todas y cada una de las figuras impositivas.

<sup>92</sup> VAN BREDERODE atribuye dos motivos al ahorro, conservar parte del dinero para sustituir los bienes de consumo duradero que vayan necesitando ser reemplazados y tener un fondo para la jubilación. Estos motivos provocan que el ahorro tenga un objetivo de consumo futuro que, por tanto, considerar que el dinero no empleado en adquirir bienes en el momento de su obtención no pueda considerarse que no tributará por IVA en el futuro: “Under the regressive model, it is assumed that savings are not taxed in the present (which is true) and also remain untaxed in the future, which would imply that savings serve no purpose at all. They are deposited in a bank account and remain there merely generating interests. Clearly, that is generally not the case. People generally save money for two reasons. First, they make reservations for foreseeable costs of repair or replacement of durable goods in the near or semidistant future [...] Second, savings serve the purpose of a retirement fund aimed at covering the cost of living during the retirement period”. VAN BREDERODE, R. F., *System of General...*, op. cit., p.42.



proporción del consumo respecto de la renta. La medición sobre la renta anual del carácter regresivo de los impuestos sobre el consumo es, en conclusión, incompleta. Analizar este principio desde un punto de vista del ciclo vital cambia, o al menos relativiza, esta presunción que pesa sobre los impuestos al consumo. Un estudio correcto implicaría retrotraer el consumo hecho con cuantías ahorradas al momento en que se obtuvo la renta conservada. Aun así, seguimos creyendo que, no teniendo en cuenta el consumo realizado con rentas de transferencias intergeneracionales, que nos llevaría a un análisis ilimitado, el IVA es un impuesto parcialmente regresivo, pues el porcentaje de ahorro sigue aumentando conforme mayor es la renta, aunque limitado por la teoría del ciclo vital<sup>93</sup>.

Por último, hemos de hacer otra matización sobre el carácter regresivo de los impuestos sobre el consumo. Con esta afirmación se está pensando en un tributo con un tipo proporcional único y aplicable a todos los bienes y servicios sin excepción. La situación suele ser, y así ocurre en el IVA de la UE, radicalmente distinta. Son muchas y diversas las formas en las que se puede introducir un componente de mayor progresividad en los impuestos sobre el consumo. Las más frecuentes y consolidadas son la de introducir tipos reducidos o incluso cero a determinados bienes y servicios de consumo básico, como los alimentos, y la introducción de exenciones<sup>94</sup>. Sin embargo, también se han propuesto otras soluciones, como la de usar parte del IVA para suministrar determinados bienes a

---

<sup>93</sup> El problema de la progresividad o regresividad del IVA es una cuestión que se ha tratado desde el inicio de esta figura impositiva con su introducción en Francia (*Taxe à la valeur ajoutée*) que precedió el IVA. En este sentido, DUVERGER, afirmó la existencia de una progresividad parcial de este tipo de impuesto. Duverger, M. *Finances Publiques*, 6ª Ed. P.U.F., Paris, 1968, p. 394. Como afirmarían PERRONE CAPANO posteriormente, la progresividad del IVA “non si tratta di una progressiva piena, e quindi in teoria essa è meno soddisfacente di quella stabilita ad esempio per l'imposta sui redditi, ma la difficoltà pratica di accertare in maniera sufficientemente approssimata alcune categorie di redditi specie elevati, e le frodi rendono tale progressività ancora meno precisa ed insoddisfacente di quella ottenibile attraverso una imposizione sui valore aggiunto ad aliquote discriminate. [...] La progressività di un'imposta sulla spesa non può essere paragonabile [...] con quella dell'imposta personale sui redditi.”. PERRONE CAPANO, R., *L'Imposta sul Valore Aggiunto...*, op. cit., p. 5. Podemos constatar, sin embargo, que estas teorías sobre la progresividad del IVA original se basan en aspectos meramente jurídicos y no tienen en cuenta los razonamientos económicos y las teorías que hemos introducido, por lo que podrían pecar de utilizar una visión no económica que distorsionaría la completa interpretación de este término.

<sup>94</sup> Así lo ha considerado la OCDE, que cree que se puede reducir la regresividad del IVA con estas medidas: “The potentially regressive impact of a general consumption tax may be reduced by exempting, zero-rating, or applying lower rates to essential goods and higher rates to luxury goods”. OCDE, *Taxing consumption...*, op. cit. p. 123.

las clases populares o incluso establecer una devolución personal del IVA única para todos los individuos que se estableciera respecto del consumo mínimo vital que se considerara necesario<sup>95</sup>.

Volviendo a las dos opciones habituales, gravar a menor tipo, o a cero, los bienes de mayor consumo por los individuos con menor renta, o eximirlos de tributar sí supondría introducir ineficiencias en estos impuestos<sup>96</sup>. La introducción de tipos distintos de gravamen no sólo añade un importante elemento de complejidad al impuesto, sino que altera las elecciones de consumo de los individuos y la separa de la que potencialmente realizarían para maximizar su utilidad en un contexto sin IVA<sup>97</sup>. Además, la creación de tipos reducidos exclusivamente para determinados productos, los esenciales, puede no aliviar la carga tributaria de los más pobres<sup>98</sup>. Pero sobre todo, la circunstancia que relativiza la eficacia de estas medidas progresivas es que no producen beneficios sólo a los

---

<sup>95</sup> Así se pronuncia el Departamento del Tesoro de los EEUU, que plantea cuatro formas de combatir el carácter regresivo del IVA: “Adjustment of Government Transfer Payments, Zero Rating of Food and Other Necessities, Provision of a Refundable Credit and personal Exemption Value-Added Tax”. The Treasury Department, *Report to the President...*, op. cit., pp. 43-44.

<sup>96</sup> Como afirmó la Comisión Europea en el documento de acompañamiento del proceso de consulta público *Accompanying document to the Green Paper, on the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system*, SEC (2010) 1455 final, las exenciones tienen dos justificaciones claras, una es la dificultad de gravar determinados sectores u operaciones y otro: “that they sustain distributional and social objectives and compensate for the perceived regressive nature of VAT. Linked to that may have been some desire expressed in these ‘Exemptions for certain activities in the public interest’ to promote the consumption of certain goods or services which were considered as having beneficial qualities and where VAT exemption was seen as having a beneficial effect on prices for the final consumer”.

<sup>97</sup> La Comisión Europea, pese a que la diversidad de tipos “a menudo se preconiza el empleo de tipos reducidos como instrumento político, particularmente por razones sanitarias, culturales o medioambientales, a fin de proporcionar un acceso más fácil y más equitativo”, considera que son una fuente de ineficiencia económica, y que la existencia de un tipo único sería mucho más beneficioso en términos estrictamente económicos. Este fue el resultado del Informe de la Comisión Europea: TAXUD, Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union. Final report*, 21 de junio de 2007. Estas conclusiones fueron recogidas por la Comisión, que, el 8 de octubre de 2012, abrió un procedimiento de consulta pública en la que se proponía un estudio acerca de la abolición de los tipos reducidos del IVA: TAXUD, *Consultation paper Review of existing legislation on VAT reduced rates*, cuyos resultados aún no han sido publicados.

<sup>98</sup> En esta dirección véase TERRA y KAJUS, que creen que las diferencias de tipos en el IVA no es la mejor manera de solucionar el problema de regresividad del IVA: “Generally speaking, differentiation of rates is not a desirable means of alleviating regressivity. Whether reduced rates are applied or not, it is still possible that the VAT is an excessive burden for people with lowest income”. TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, op. cit., p. 312.

ciudadanos con menores ingresos, pues aquéllos con mayores rentas también podrán adquirir los bienes exentos o a menores tipos, disfrutando de su menor o nula tributación. Es más, los estratos más pudientes podrán incrementar la cuantía que dedican al ahorro, en mayor proporción de cómo lo harían los de rentas modestas. La razón es que los primeros suelen gastar una cuantía muy superior que los segundos, en términos absolutos, por ejemplo en comida<sup>99</sup>. Así, podría ocurrir que el efecto final no fuera el deseado o, simplemente, que estuviéramos introduciendo elementos contrarios al principio de neutralidad para obtener un resultado muy limitado.

La conclusión es dual. Por un lado, el IVA podría calificarse como un impuesto regresivo, como se ha considerado tradicionalmente (siempre considerando sus efectos económicos respecto de la renta disponible de los consumidores, pues formalmente sería proporcional). Sin embargo, este carácter debe ser relativizado, en parte tanto por su inclusión en un sistema global que es más progresivo y, sobre todo, porque económicamente está ponderado sobre la renta, no sobre el consumo, y en términos anuales, y no de ciclo vital. No es asumible que la regresividad del IVA se base en que el dinero ahorrado no va a ser consumido en un futuro, al menos en parte. Por otro lado, es cierto que la introducción de diferentes tipos y exenciones puede hacer el IVA todo lo progresivo que se quiera, pero dependeremos en ello del acierto que tenga el legislador para determinar qué bienes deben disfrutar de una tributación privilegiada. Además, establecer estos privilegios conducentes a una mayor progresividad conlleva plantear distorsiones en el impuesto que son radicalmente contrarias al principio de neutralidad por alterar la elección eficiente de los consumidores. No entramos en cuestiones morales de si debe primar la eficiencia económica o la tributación conforme a la capacidad económica de los contribuyentes. Sin embargo, sí queremos apuntar que las ineficiencias que se introduzcan deberían ser realmente productivas y lograr los objetivos que se marcan, y en el caso de la introducción de exenciones y tipos reducidos

---

<sup>99</sup> VAN BREDERODE hace referencia a este gasto, en términos absolutos, de los ricos en alimentación y cómo esto desvirtúa la introducción de medidas de carácter progresivo. Al mismo tiempo relativiza la capacidad de las autoridades para determinar qué bienes y servicios son de consumo generalizado: “Moreover, it is not so simple to determine which goods and services are predominantly acquired by the relative poor and which by the better off. Consumption patterns of high and low income categories tend to converge and, as a result, the impact of rate variations is much less than expected”. VAN BREDERODE, R. F., *System of General...*, op. cit., p.40.

entendemos que el perjuicio al sistema IVA en general es mucho mayor que la supuesta igualdad que se pretende.

### **2.3.- La influencia de la imposición indirecta en las decisiones de consumo**

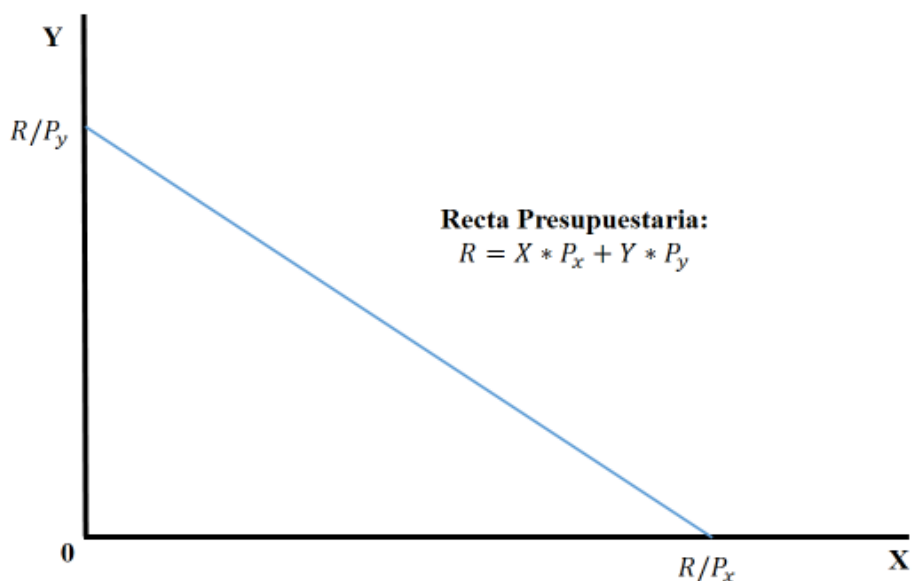
En este apartado profundizaremos en el estudio de los efectos en la toma de decisiones de los consumidores individuales que tiene la introducción de un impuesto sobre el consumo. Aunque vamos a plantear un modelo muy simple, las conclusiones que se extraen del mismo son extrapolables a la generalidad de los casos. Nuestra intención es, fundamentalmente, mostrar el sustento económico que subyace en la calificación de la normativa IVA como neutral o no.

Partamos de una situación en la que un consumidor tiene una renta,  $R$ , que puede utilizar para adquirir dos tipos de bienes,  $X$  e  $Y$ . A efectos de nuestro estudio no vamos a incluir la posibilidad de ahorrar parte de esa renta, aunque podríamos considerar que esa renta es la dedicada al consumo. Ambos bienes cuentan con precios unitarios antes de impuestos, que serán respectivamente  $P_x$  y  $P_y$ . La cuantía de bienes que podremos comprar dependerá de dichos precios y de la renta  $y$ , dado que hemos excluido el ahorro, el consumidor gastará todos sus recursos en estos bienes:

$$R = x * P_x + y * P_y$$

Esta ecuación es la formulación de la recta presupuestaria del sujeto, que muestra todas las combinaciones de  $X$  e  $Y$  posibles para una renta determinada. El sujeto podrá adquirir como máximo  $R/P_x$  del bien  $X$  y  $R/P_y$  del  $Y$ . La razón por la que puede sustituir una unidad del bien  $X$  por una unidad del bien  $Y$ , que coincidirá con la pendiente de la recta presupuestaria, será  $-P_x/P_y$ .

# Gráfico 1



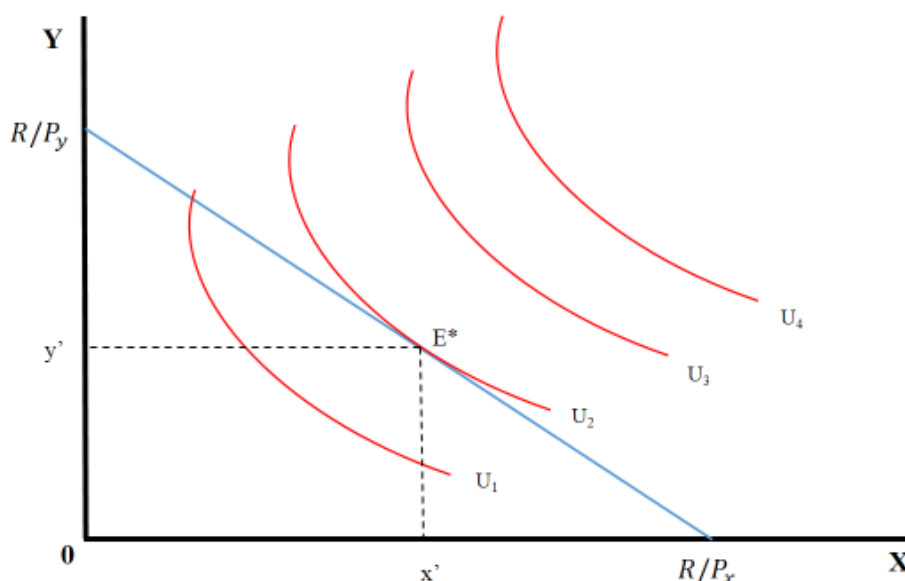
**Fuente: Elaboración propia**

El consumidor podrá comprar cualquier combinación de productos X e Y que se encuentre en la recta presupuestaria o por debajo de la misma. Dado que no consideramos la posibilidad de dedicar parte de su renta al ahorro deberá gastar la totalidad de la misma, maximizando, así, su utilidad presente, entendiendo la utilidad como una medida de la satisfacción de un consumidor<sup>100</sup>. Vamos a introducir en nuestro modelo las curvas de indiferencia, que son aquellas en las que la utilidad del consumidor es la misma, es decir, representan el conjunto de opciones de consumo que dan una misma utilidad al consumidor. De entre todas las posibles curvas de indiferencia, el consumidor se decantará por aquella que, dentro de su curva de restricción presupuestaria, le otorgue una mayor utilidad o satisfacción.

---

<sup>100</sup> PINDYCK y RUBINFELD califican el concepto de utilidad como “la puntuación numérica que representa la satisfacción que reporta a un consumidor una cesta de mercado”. PINDYCK, R. S., RUBINFELD, D. L., Microeconomía, 5ª Edición, Pearson Educación, Madrid, 2001, p. 75.

## Gráfico 2



**Fuente: Elaboración propia**

Como se puede observar, la curva de indiferencia con mayor utilidad que se puede conseguir es aquella tangente a la recta presupuestaria, con lo que este consumidor maximizará su utilidad consumiendo la combinación  $E^*$ , en la que comprará  $x'$  e  $y'$  bienes<sup>101</sup>.

Supongamos ahora la introducción de un impuesto sobre el consumo y que se trata de un impuesto como el IVA, que tiene un gravamen proporcional respecto del precio<sup>102</sup>. Representaremos este gravamen por  $t$ , siendo su consideración en tanto por uno (un 21 % sería 0,21). En este caso, el nuevo precio de venta al público después de impuestos cambia uniformemente para ambos bienes.

<sup>101</sup> Este punto es aquél en el que la relación marginal de sustitución y la relación marginal de transformación son idénticas. La primera es la cantidad de bienes a la que el individuo está dispuesto a renunciar de un bien para obtener una unidad adicional de otro, y viene dada por la pendiente de la curva de indiferencia. La segunda es la cuantía en que debería dejar de producirse un bien para producir una unidad adicional del otro y la encontramos en la pendiente de la recta presupuestaria conformada por los precios de los bienes. Sobre esta definición véase PINDYCK, R. S., RUBINFELD, D. L., *Microeconomía...*, op. cit., pp. 70 y 603.

<sup>102</sup> R. A. y P. B. MUSGRAVE realizan esta misma operación pero introduciendo un impuesto de suma única, un *lump-sum tax*. Sin embargo, reconocen posteriormente que introducir un impuestos general sobre el consumo que sea proporcional tiene efectos idénticos: “With total outlay on X and Z held fixed, a uniform rate tax on both products is in fact equivalent to a lump-sum tax”. MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVE, P. B., *Public finance...*, op. cit. p. 287.

$$P'_x = P_x * (1 + t)$$

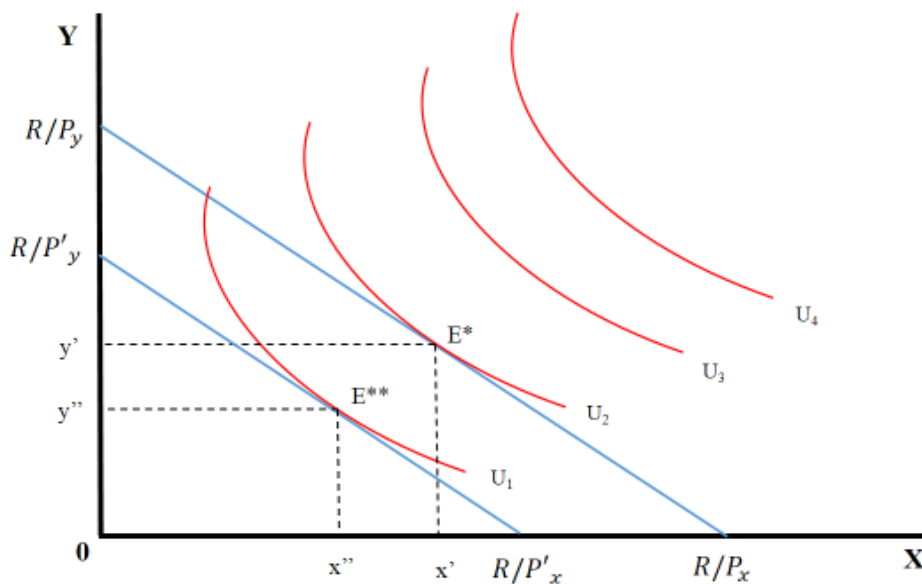
$$P'_y = P_y * (1 + t)$$

Como la variación de ambos precios es idéntica, la pendiente de la recta presupuestaria no varía:

$$\frac{P'_x}{P'_y} = -\frac{P_x * (1 + t)}{P_y * (1 + t)} = -\frac{P_x}{P_y}$$

Esto implica que la recta presupuestaria del individuo se desplaza de forma paralela, lo que disminuye su capacidad de compra en la cuantía del impuesto, pero no altera la relación entre los precios de las mismas y, por tanto, la elección del consumidor cambiará únicamente por la bajada de la renta, pero no se está cambiando la preferencia por uno u otro producto.

### Gráfico 3



**Fuente: Elaboración propia**

La introducción del impuesto no ha cambiado la asignación de recursos por parte del consumidor, sigue adquiriendo los bienes de acuerdo con el patrón

existente antes de la introducción del impuesto, aunque ahora lo podrá hacer en menor cantidad. Es decir, el particular está adquiriendo los bienes que hubiera comprado de tener una renta inferior (se denomina efecto renta), la que resultaría de reducir sus ingresos iniciales en una cuantía fija que desplazara su recta presupuestaria en esa cantidad. No se está introduciendo pérdida de eficiencia alguna y la toma de decisiones se está respetando. La nueva cantidad de consumo será la cesta  $E^{**}$ , conformada por  $x''$  e  $y''$ .

Supongamos, sin embargo, que introducimos un IVA que no afecta de la misma forma a uno y otro bien<sup>103</sup>. No tenemos por qué limitarnos a considerar que el impuesto se aplica selectivamente a uno de los dos, estando el otro exento o experimentando un tipo menor. Podemos pensar también en que la configuración del impuesto afecte de distinta manera a uno y otro bien por diversas razones, por ejemplo porque a uno y no al otro se permita la deducción de una cuantía diferente de las cargas soportadas, o porque sea un impuesto en cascada que prime la integración vertical para reducir la carga tributaria total y ésta sólo pueda conseguirse en uno de dichos bienes. Lo relevante es que al introducir el impuesto el impacto que este tenga sobre los precios después de impuestos de dichos bienes sea distinto. Vamos a suponer que el efecto que se causa sobre el bien X,  $t_x$ , va a ser más gravoso que el que se causa sobre el bien Y,  $t_y$ .

$$t_x > t_y$$

$$P''_x = P_x * (1 + t_x)$$

$$P''_y = P_y * (1 + t_y)$$

Esta influencia diferente sobre los precios de los bienes va a provocar que la restricción presupuestaria del individuo sí se vea alterada, no sólo por razón de

---

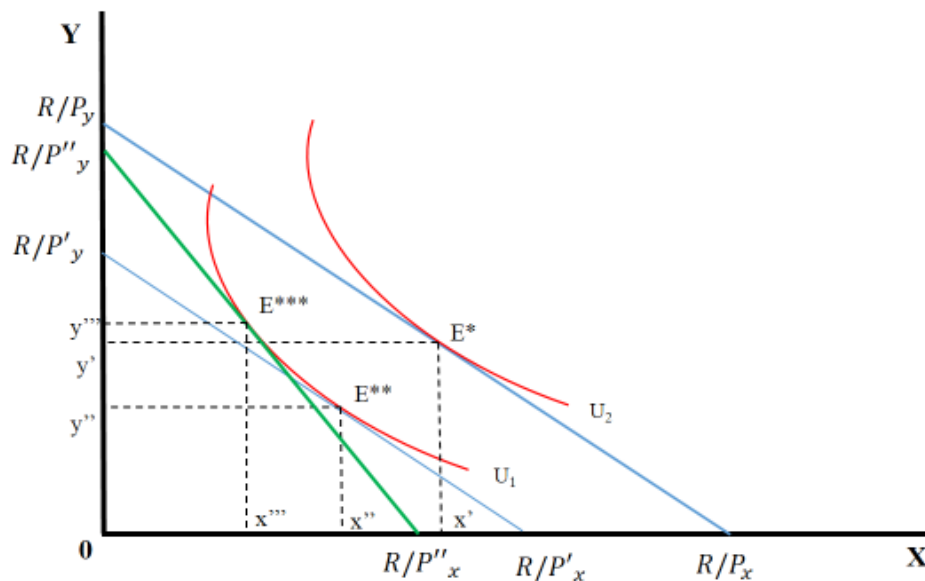
<sup>103</sup> Este caso representa también el de todos los impuestos selectivos sobre determinados consumos, como es el supuesto de los Impuestos Especiales. En éstos, la búsqueda de la neutralidad no sólo no es deseable sino que prácticamente es contraria a la finalidad de dichos tributos. Como afirma PERRONE CAPANO, “È quasi superfluo aggiungere che la selettività di un’imposta è in contraddizione con il principio di neutralità inteso in senso ampio, perché la funzione di una imposta selettiva è proprio quella di discriminare all’interno dei consumi, e quindi di non essere neutrale da un punto di vista fiscale”. Por ello, los problemas que vamos a plantear no son los de tributos con carácter no neutral, sino los contrarios: un impuesto como el IVA, con el principio de neutralidad como fundamento de su régimen, que por su mala configuración produce los mismos efectos que la selectividad sobre determinados bienes. .”. PERRONE CAPANO, R., *L’Imposta sul Valore Aggiunto...*, op. cit., p. 96.



un efecto sobre la capacidad adquisitiva de su renta, sino porque la relación entre los precios va a variar. Existiendo la misma relación de sustitución de los bienes X e Y respecto de la utilidad del particular, pues la imposición no altera las preferencias de los individuos, la proporción de los bienes para alcanzar una misma felicidad va a cambiar, pues los precios relativos de los mismos es distinta. Esto se manifiesta en un cambio en la pendiente de la recta presupuestaria que se inclina al ser la disminución de bienes X que se pueden comprar mayor proporcionalmente que la de bienes Y.

$$-\frac{P''_x}{P''_y} = -\frac{P_x * (1 + t_x)}{P_y * (1 + t_y)} < -\frac{P_x}{P_y} \quad 104$$

## Gráfico 4



**Fuente: Elaboración propia**

A efectos más clarificadores hemos supuesto que la variación que implica introducir un IVA diferente en ambos bienes va a dar lugar a una modificación de la recta presupuestaria que permite alcanzar al individuo la misma satisfacción,

<sup>104</sup> Debemos apuntar que la nueva pendiente es menor que la anterior al ser negativa, sin embargo en valor absoluto, que marca la inclinación de la pendiente, es mayor.

pues sigue consumiendo en la curva de indiferencia que le aporta utilidad  $U_1$ <sup>105</sup>. Sin embargo, analicemos los cambios.

Al afectar el impuesto de forma diversa a los precios de los bienes, el consumidor para maximizar su felicidad está cambiando su patrón de consumo. Ahora adquirirá proporcionalmente más bienes de Y de los que hubiera comprado si no existiera gravamen, ocurriendo lo contrario con el bien X. La nueva cesta de consumo del particular incluye menos X y más Y, efecto causado completamente por la tributación. La introducción del IVA no solo va a afectar al individuo por el efecto renta, al disminuir la capacidad de compra, sino que se va a producir un *efecto sustitución* en la elección de los bienes a adquirir. En este caso la toma de decisiones de los individuos se está viendo claramente afectada por la imposición, obligándoles a modificar sus patrones de consumo para seguir alcanzando la mayor utilidad posible e introduciendo una ineficiencia en el mercado. La asignación de recursos que van a hacer en su cesta de consumo va a variar y va a ser distinta de la que sería óptima dadas sus preferencias. Por otro lado, los productores del bien X deberán competir con otros bienes sustitutivos que se benefician de una tributación indirecta inferior. Podemos concluir, a la vista de este modelo, que la tributación indirecta tiene una influencia básica en las decisiones de consumo y que pequeñas variaciones en el impacto sobre los distintos productos provocarán un condicionamiento de la libre toma de decisiones de los compradores que resultarán en ineficiencias en la asignación de sus recursos.

Es evidente que el modelo presentado peca de una excesiva simplicidad. No obstante, consideramos que sus resultados pueden extrapolarse al conjunto de decisiones de consumo de las personas. La complejidad de opciones de compra que tienen los individuos dificulta formularlas al completo. Pero sí queremos añadir una precisión fundamental para nuestro modelo en lo referente a los bienes complementarios y sustitutivos<sup>106</sup>. Dos bienes son sustitutivos cuando el aumento del precio de uno incrementa la demanda del otro y viceversa<sup>107</sup>. Son complementarios aquéllos ante los que los consumidores reaccionan ante la subida

---

<sup>105</sup> Esto puede ser poco realista, ya que podría ocurrir que la curva de indiferencia presentara una utilidad menor, no obstante, nos permitimos esta licencia para mostrar de manera más clara el efecto sustitución.

<sup>106</sup> ROSEN afirma que la ineficiencia, o el exceso que provoca la tributación depende también de estas consideraciones: “Cuando se grava un grupo de bienes, el exceso de gravamen agregado depende no solamente de las elasticidades de cada bien, sino también de que los bienes sean sustitutivos o complementarios”. ROSEN, H. S., *Hacienda Pública...*, *op. cit.* p. 478.

<sup>107</sup> Encontramos la definición de bienes complementarios y sustitutivos en PINDYCK, R. S., RUBINFELD, D. L., *Microeconomía...*, *op. cit.*, p. 72.

de precio de uno reduciendo la demanda del otro. Traemos a colación esta diferencia porque debemos tener en cuenta que en muchas ocasiones los efectos fiscales que se ejercen sobre unos bienes no sólo tienen influencia sobre éstos, sino que condicionan el consumo de otros bienes, sea porque compiten contra ellos (sustitutivos) o porque se consumen de forma conjunta (complementarios)<sup>108</sup>. Por tanto, las consideraciones sobre los efectos del IVA en la eficiencia económica y su cumplimiento del principio de neutralidad deberán realizarse teniendo en cuenta el consumo como una actitud global, y no de comportamientos individuales por cada bien o servicio. Si se permite, por ejemplo, que toda una serie de productos, competitivos entre sí, se beneficien de una tributación privilegiada, puede no estarse influyendo en la neutralidad de este sector, pero quizá se esté colateralmente fomentando la adquisición de bienes complementarios que, de otro modo, habrían sido comprados en menor cuantía, en detrimento de otros. Por tanto, el modelo económico que hemos planteado debe ser completado con otras consideraciones, pero sus conclusiones sí son válidas con respecto a la forma de producir ineficiencias en las decisiones individuales de los consumidores. El siguiente paso será analizar cómo afecta al equilibrio de un mercado la introducción de un impuesto sobre el consumo.

---

<sup>108</sup> Como se observó con la introducción del IVA en el Reino Unido y la modificación de determinados tipos impositivos, que provocaría que se compraran menos bienes sustitutivos. Esto podría tener, además, notables influencias en la recaudación tributaria que se realice, y más si los sustitutivos que se están dejando de comprar no sólo están gravados con IVA sino también por accisas: “The broad-brush assessment of the effects of the Commission’s proposals [...] rested on the assumption that the pattern of consumer spending would not be affected by the changes to VAT rates and excise duties. In practice, however, very large changes in rates of tax on certain products in the UK are likely to feed through into changes in the prices at which they are sold, and to affect the amounts that consumers choose to spend on them [...] In assessing the effects on *overall* government revenues from indirect taxes, there are likely to be further complications. As consumers spend more on spirits, they may spend less on other goods which are ‘substitutes’ for spirits (beer, perhaps), reducing duty and VAT revenues from this products”. LEE, C., PEARSON, M., SMITH, S., *Fiscal harmonisation: An analysis of the European Commission’s proposals*, Report Series N° 28, Institute for Fiscal Studies, Londres, 1988, pp. 48-49.

## 2.4.- La influencia de la imposición indirecta en las decisiones empresariales

### 2.4.1.- Los impuestos indirectos como factor de coste

La introducción de cualquier figura tributaria sobre la actividad empresarial genera una serie de costes inevitables para los sujetos pasivos. La formulación del impuesto va a tener una importancia vital a la hora de agravar o aliviar la carga que representan, no sólo en términos de deuda tributaria final, sino también considerando los costes indirectos en que se puede incurrir<sup>109</sup>. En el estudio del

---

<sup>109</sup> Dentro de los costes indirectos debemos incluir todo el conjunto de cargas que debe soportar el individuo provocadas por el impuesto: el tiempo, dinero y energía perdidos en realizar las declaraciones, llevar la contabilidad, asistencia jurídica, etc. Todo ello podemos englobarlo en lo que RONALD COASE denominó costes de transacción, y cuya formulación le valió un premio Nobel en 1937, en su artículo “The Nature of the Firm”, *Económica*, Vol. 4, Nº 16, London School of Economics, Londres, 1937, p. 386-405. En este sentido se pronuncia también VOGEL cuando afirma, haciendo referencia al mismo concepto de costes de transacción: “The extent of transaction costs is influenced, *inter al.*, by a state’s system of legal protection, the standard of its public security, the efficiency of its administrative agencies and the services provided by them, the existence of standards of measurement, the stability of money, etc. In addition, transaction costs include costs of information. These examples demonstrate that not only those costs which are attributable to the individual contract (or product) must be considered, but general costs of transactions incurred by running the individual enterprise or by making the investment (overheads) must be accounted for, too. It is practically, the total legal environment of an enterprise or investment that determines transactions costs”. VOGEL, K., “Taxation of cross-border...”, *op. cit.*, p. 26.

En términos estrictamente jurídicos, la división entre costes directos e indirectos es el reflejo de la existencia de obligaciones tributarias materiales y formales, siendo estas últimas, en palabras del art. 29 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria española, que acuña una definición genérica que podemos considerar extensible a todos los EEMM, obligaciones “que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros”. Algunos EEMM, como España, han introducido en su normativa principio de limitación de costes indirectos (art. 3 LGT española). En lo que respecta al IVA, la Comisión Europea, como desarrollo de un Programa de acción de la Comisión encaminado a reducir las cargas administrativas derivadas de la legislación de la UE presentó un plan específico relativo al IVA en la COM (2009) 544, de 22 de octubre de 2009, *Programa de Acción para la Reducción de las Cargas Administrativas en la Unión Europea Planes de reducción sectoriales y acciones en 2009*. Este objetivo ha sido uno de los principales quebraderos de cabeza de la Comisión, que volvió a repetir su importancia en el Libro Verde sobre el futuro del IVA, COM (2010) 695 final, pp. 18 y ss., y ha marcado gran parte de las modificaciones normativas en materia de IVA de los últimos tiempos. Como ejemplo podemos acudir a la generalización del *one-stop shop* o sistema de ventanilla única que a partir de 1 de

principio de neutralidad no sólo debemos atender a los costes directos e indirectos, sino que debemos introducir una óptica distinta de los mismos, considerándolos costes de distorsión<sup>110</sup>. La formulación del IVA debe cumplir el principio de neutralidad fiscal, por lo que los costes que provoque no deben conllevar una desviación condicionada de las elecciones empresariales. Podríamos definir esta clase de costes como los que surgen por una incorrecta formulación impositiva que les incita a optar por actuaciones en teoría más costosas que las que realizarían si no existiera tributación, pero que al contar con una fiscalidad más beneficiosa resultan más económicas en cómputo global.

El IVA pretende ser un impuesto al consumo y no a la producción. Debería ser el particular que realice la compra final de los bienes y servicios el que asuma la carga tributaria del mismo, y no los proveedores. El riesgo que puede correrse con un tributo mal construido es que éste se erija como un factor de coste para los empresarios y profesionales o que, para evitar esta consecuencia negativa, deban alterar decisiones de sus negocios para gozar de la tributación menos perjudicial posible. Se han llegado a utilizar términos de IVA como “coste oculto” o “gestión empresarial estratégica en términos de IVA”, lo que demuestra la relevancia que puede adquirir este tributo en las organizaciones empresariales<sup>111</sup>. Aunque posteriormente analizaremos en profundidad los términos de incidencia estatutaria y económica de un impuesto, debemos adelantar que cuando hablamos del IVA

---

enero de 2015 se va a generalizar para la recaudación del IVA en las prestaciones de servicios por vía electrónica y que tiene como razón de ser la minimización de costes indirectos que puedan generarse por los cambios en las reglas de localización en las prestaciones intra-UE (paso de tributación en origen a destino), o la ya existente para este tipo de operaciones con operadores de terceros países, a los que se pretende incentivar a no defraudar a través de una minimización de las cargas formales.

<sup>110</sup> CHAPPELL, P., KAY, J., ROBINSON, B., *Which road...*, op. cit., p. 2.

<sup>111</sup> Véase, como muestra de utilización de estos términos, LEJEUNE, I., “Designing VAT/GST Law to be Effective and Efficient: A global Benchmarking of VAT/GST Systems”, en ECKER, T., LANG, M., LEJEUNE, I., *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems around the World*, Wolters Kluwer, AH Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2012, p. 723: “The worldwide recession and increasingly complex business structures and operating models are the reasons why taxpayers and tax authorities are nowadays tending to pay more attention to consumption taxes. From the perspective of taxpayers, indirect taxes will no longer be considered a mere compliance issue but may have a significant direct impact on business decisions such as when to enter into supplier/customer contracts. Without a proper management strategy in terms of indirect tax planning and compliance, indirect taxes may also become a hidden cost for companies. From the perspective of the tax authorities, indirect taxes are considered to be the way to reduce national deficits. Slowly but surely, a global shift from direct to indirect taxes has been getting underway across the world over the past few decades”.

como coste empresarial es por la asunción, total o parcial, de parte de esta carga tributaria. Más allá de lo que asuman por las propias dinámicas de mercado, pudiendo preferir soportar parte del IVA para evitar una subida superior del precio que disminuya la producción intercambiada, es conveniente analizar aquellas conductas que pueden implicar que este coste no sea de recepción voluntaria, sino obligatoria. Es en estos casos en los que las decisiones de los sujetos pasivos van a verse condicionados en mayor medida. Tanto a nivel operativo, al decidir la combinación de factores necesarios para desarrollar la producción de los bienes, como a nivel de dirección estratégica, al condicionar el grado de integración vertical de los grupos empresariales o la localización física de las sedes de negocio.

#### 2.4.2.- La combinación de factores de producción

La introducción de un impuesto indirecto que grave el consumo de bienes y servicios, pero que por definición no hace tributar el trabajo asalariado puede tener unas consecuencias de gran calado a nivel económico. El modo en que se construya este tributo puede determinar un incremento de los costes de adquirir bienes de producción (o subcontratar partes de la producción a otros operadores), no ocurriendo lo mismo con los recursos humanos de la empresa. Los impuestos indirectos, así, podrían llegar a influir en la forma de desarrollar la actividad de fabricación y prestación de servicios. La teoría económica suele identificar, a nivel general, dos tipos de factores de producción con los que se fabrican o desarrollan los productos objeto de intercambio: capital (K) y trabajo (L)<sup>112</sup>.

$$Q = F(K, L)$$

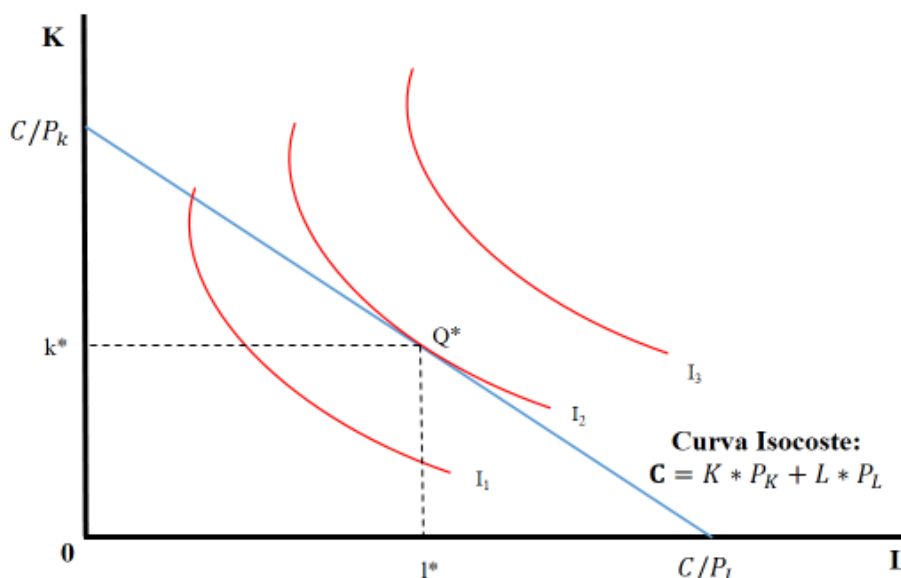
Al igual que hicimos con la recta de restricción presupuestaria de los consumidores, también es posible realizar una formulación de la frontera de posibilidades de producción, o rectas isocostes, de una empresa en la que se tenga en cuenta los recursos disponibles ( $C_i$ ) y los precios de los factores de producción,  $P_K$  y  $P_L$ . La recta Isocoste va a depender de los precios de los factores, y su pendiente va a ser el cociente entre dichos precios de trabajo y capital. De la misma

---

<sup>112</sup> “Los factores de producción comprenden todo lo que debe utilizar la empresa en el proceso de producción [...] Una función de producción indica el máximo nivel de producción Q que puede obtener una empresa con cada combinación específica de factores”, PINDYCK, R. S., RUBINFELD, D. L., Microeconomía..., *op. cit.*, p. 323.

forma, el equivalente de las curvas de indiferencia, a efectos de la gráfica de producción, serán las isocuantas (I): curvas que muestran las diferentes posibles combinaciones de factores que dan lugar a una misma cantidad producida<sup>113</sup>.

## Gráfico 5



**Fuente: Elaboración propia**

Como analizamos en el apartado anterior, la producción de equilibrio (antes era el consumo) será aquella en la que la pendiente de la curva de la recta isocoste, formada por los precios de los factores,  $-\frac{P_L}{P_K}$ , sea igual a la relación marginal de sustitución técnica de las isocuantas. La razón de introducir estas gráficas es plantear los efectos que un impuesto indirecto puede tener en la elección de factores de producción en función de cómo se articule. Si contamos con un IVA perfecto, en el que la totalidad de la cuota tributaria que se soporta en la compra de bienes y servicios es perfecta y completamente deducible, el precio del factor capital no se alteraría y la frontera de posibilidades de producción de una empresa

<sup>113</sup> La pendiente de esta curva, variable en función de la Ley de los rendimientos marginales decrecientes, es lo que se denomina como relación marginal de sustitución técnica, que es la cuantía en que hay que aumentar el uso de un factor para, reduciendo en una unidad la utilización del otro, se alcance la misma cantidad producida. STIGLITZ, J. E., *Microeconomía*, op. cit., pp. 204.

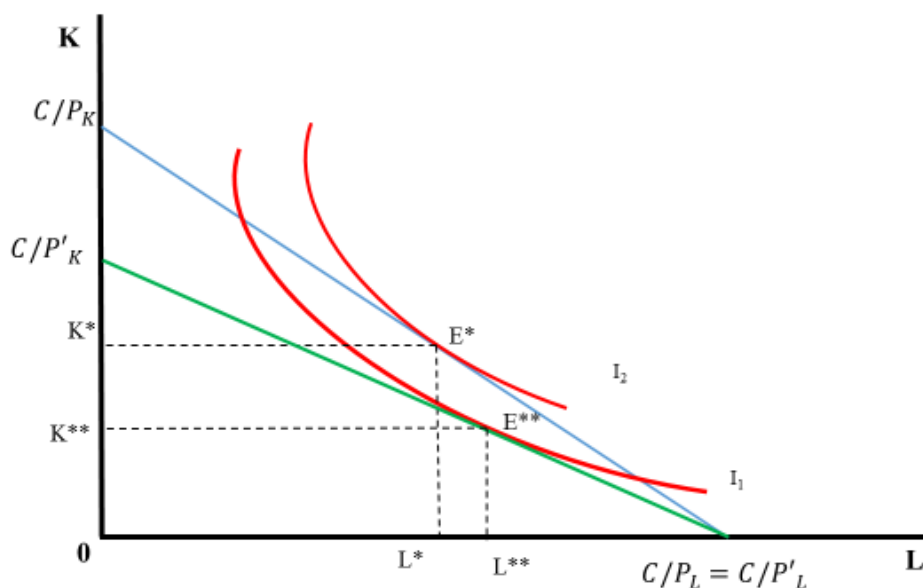
para un coste permanecería constante y, por tanto, la decisión continuaría siendo eficiente.

Sin embargo, reflexionemos sobre la introducción de un impuesto indirecto que grava el consumo pero es un tributo “en cascada”, que no permite la deducción de las cuantías soportadas. O no es necesario que vayamos tan lejos; pensemos en el fabricante que produce bienes que gozan de una exención IVA y por los que no va a ser posible deducirse las cantidades pagadas a proveedores por bienes y servicios empleados en la actividad empresarial. En ambos supuestos el precio del factor capital se está encareciendo en la cuantía del impuesto aplicado, variando la pendiente de la curva isocoste y condicionando a las organizaciones a utilizar una mayor cuantía de trabajo de la que desearían emplear en un mundo eficiente. Se están introduciendo, por tanto, ineficiencias claras en las elecciones de los operadores, que se alejan de las que serían óptimas. Como vemos en el siguiente gráfico, la curva isocoste se contrae por el eje K, y la nueva elección de factores de producción tiene unas proporciones diversas a las que serían eficientes.

$$\begin{aligned}
 P'_K &= P_K * (1 + t) \\
 P'_L &= P_L \\
 -\frac{P'_L}{P'_K} &= -\frac{P_L}{P_K * (1 + t)} \\
 \left| -\frac{P'_L}{P'_K} \right| &< \left| -\frac{P_L}{P_K} \right|
 \end{aligned}$$



## Gráfico 6



**Fuente: Elaboración propia**

En el ejemplo planteado los efectos de la introducción del impuesto indirecto que no permite deducir las cuotas sobre el capital el resultado son claros. La cantidad de producción que se puede afrontar para un determinado coste total máximo se reduce, y además, se cambia la preferencia sobre los factores de producción. Pese a la caída de la cantidad de la isocuanta, el factor trabajo no sólo no disminuye sino que aumenta, mientras que el capital se desploma por efecto del incremento de precio que ha experimentado. La conclusión a la que queremos llegar es evidente. La introducción de un impuesto indirecto que no permita una deducción total de las cuantías soportadas es susceptible de introducir ineficiencias en el mercado, incentivando el uso del factor trabajo respecto del capital, aunque los operadores prefirieran el segundo. Las propias exenciones del IVA, en cuanto que restringen el derecho a deducir las cuotas soportadas, van a introducir ineficiencias en las empresas que se benefician de las mismas, empujándolas a realizar su actividad con una carga de personal superior y de capital más reducido. Las exenciones son, como desarrollaremos posteriormente, una fuente de ineficiencias contrarias al principio de neutralidad, entre otras cosas, por los condicionamientos que introducen sobre los factores de producción<sup>114</sup>.

<sup>114</sup> Como afirma MANZONI, habrá que distinguir entre valor añadido económico y valor añadido fiscal. El primero tiene en cuenta determinados conceptos como salarios, intereses, y

#### 2.4.3.- Principales decisiones afectadas por la formulación del impuesto indirecto

Sería difícil realizar una enumeración de todas las decisiones empresariales individuales que pueden verse condicionadas por la introducción de un impuesto indirecto, pues prácticamente alcanza la totalidad de ellas. Ya hemos visto que la elección de cómo y con qué factores realizar la producción puede verse condicionada por estos tributos. La razón que va a inclinar las conductas empresariales en uno u otro sentido va a ser siempre el mismo, impedir que el IVA se convierta en un coste empresarial adicional. Como veremos, esta asunción de cargas es algo que depende del sector concreto pues varía en función de la elasticidad de la demanda de los bienes. Esto ha provocado que en los análisis de los efectos que tiene la introducción de un impuesto indirecto como el IVA en la inflación de un Estado se pueda diferenciar diversas actitudes de las empresas y cómo un sector puede incorporarlo como coste y otro no, o en menor medida<sup>115</sup>. Dentro de todas las decisiones de estrategia empresarial que pueden estar condicionadas por los impuestos indirectos sobre el consumo queremos centrarnos en dos que nos parecen fundamentales, y que son acordes con la división que plantearemos sobre el contenido del principio de neutralidad: interno y externo.

En primer lugar, la construcción del tributo puede tener una influencia muy marcada en la estructuración de los grupos empresariales. La imposibilidad de deducir las cuotas soportadas por los factores de producción adquiridos no sólo

---

otros valores que el fiscal no va a contabilizar y que, por tanto, no van a poder ser deducidos: “Risulta altresì evidente la diversa estensione del concetto di valore aggiunto fiscale (dell’impresa) rispetto a quello di valore aggiunto economico (dell’impresa). Quest’ultimo è costituito dalla differenza tra il prodotto ed i fattori esterni della produzione impiegati, e cioè dalla somma dei salari, stipendi, rendite, interessi, profitti e ammortamenti (al lordo, ovviamente, delle imposte dirette); mentre il valore aggiunto fiscale è dato, come s’è detto, dalla differenza tra vendite ed acquisite”. MANZONI, I., *L’imposta...*, op. cit., p. 16.

<sup>115</sup> Este estudio fue realizado en el caso español por LASHERAS MERINO y MONES FARRE, cuyo análisis planteó “en primer lugar, ver en qué medida estos aumentos de precios se han repartido entre los distintos sectores de la economía de acuerdo con las variaciones de carga fiscal y, en segundo lugar, examinar si este resultado, satisfactorio en términos globales, esconde sectores favorecidos y perjudicados por la implantación del IVA según que los previos hayan aumentado en mayor o menor medida que la exigida por la estricta variación de la carga fiscal soportada”. LASHERAS MERINO, M. A., MONES FARRE, M. A., *Traslación a precios de la variación de carga fiscal: el caso de la implantación del IVA*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988, pp. 18-19

genera un cambio en la recta isocoste, sino que provoca incentivos para la integración vertical a nivel empresarial. Si una empresa es capaz de realizar y desarrollar por sí sola toda la cadena de producción de un bien, desde la obtención de la materia prima hasta la distribución y venta al público no sufriría el sobre coste que suponen las cuotas no deducibles del impuesto. Este fue el motivo principal que provocó la sustitución de los impuestos en cascada existentes con anterioridad a la entrada en vigor del IVA en los Estados miembros, tránsito que analizaremos en mayor profundidad posteriormente. Un resultado similar obtenemos cuando el motivo de no poder deducir el IVA soportado es la exención que experimentan determinados bienes o servicios. Si las empresas que los proveen realizan un proceso de integración vertical, que incremente la cantidad de valor añadido que ellas generan y disminuyan la parte que adquieren, el coste del IVA que resultará para ellas se reducirá en la misma proporción.

Esto puede generar muchas eficiencias, ya que no son pocas las teorías económicas partidarias de incrementar la especialización de la actividad empresarial desde que Adam Smith planteara la división del trabajo en *La Riqueza de las Naciones*<sup>116</sup>. Nuestra labor no es decantarnos por un modelo de trabajo dividido o globalizado, sino plantear que la elección de uno u otro debería realizarse de manera eficiente, con criterios de racionalidad económica y de búsqueda del mayor beneficio, sin estar condicionadas por cuestiones impositivas. Sin embargo, el principio de neutralidad se ve infringido en muchas ocasiones. En mayor medida por impuestos que no gravan el valor añadido y no permiten deducción de cuota soportadas, y en menor medida, pero de manera constatada, por el IVA y muchas de las excepciones que permite.

La segunda rama de decisiones que puede estar determinada en gran medida por la tributación indirecta es el lugar de desarrollo de la actividad económica. La teoría clásica de Marketing fundamenta las decisiones empresariales en la elección de las cuatro *P*, que en inglés se corresponden con *Product*, *Price*, *Placement* y *Promotion*<sup>117</sup>, o producto, precio y localización. Los impuestos sobre el consumo, sin embargo, pueden provocar que la ubicación de la actividad empresarial tenga

---

<sup>116</sup> *Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, escrita en inglés por Adam Smith, y traducida al castellano por Josef Alonso Ortiz. Valladolid, Oficina de la viuda e hijos de Santander, 1805, Libro I, Cap. I "De la división del trabajo", p. 34.

<sup>117</sup> Se pueden traducir por Producto, precio y localización y promoción (entendido como publicidad, promociones, relaciones públicas, etc.), que son denominadas las "cuatro Ps del marketing mix". Sobre estos conceptos véase, KOTLER, P., ARMSTRONG, G., *Principios de Marketing*, Pearson (Prentice Hall), Madrid, 2011, pp. 60-61.

una influencia tal en el factor precio que provoque que su elección se vea alterada. Si, por ejemplo, por estar localizada en un Estado miembro con un tipo de IVA inferior al del resto de países, una empresa pudiera vender sus productos a otros países soportando dicha carga tributaria menor por existir un régimen de imposición en origen, competirían con un gravamen fiscal superior las empresas establecidas en el Estado de consumo, con lo que se estaría infringiendo claramente el principio de neutralidad fiscal. En este caso, la tributación estaría fomentando que las empresas cambiaran el lugar donde desarrollan su actividad para poder competir con unos precios menores, aspecto que se agrava más si consideramos que parte de ese IVA puede conformar un coste para dicha empresa. Son muchos los factores de la configuración del impuesto que van a tener relevancia en esta neutralidad relativa a la localización, desde si se trata de un sistema basado en la imposición en origen o en destino o la permisividad que pueda tener el impuesto para la creación de privilegios fiscales como arma de competencia fiscal<sup>118</sup>. Son muchas, por tanto, las decisiones empresariales que pueden verse afectadas por la introducción de un impuesto indirecto. Su formulación y articulación será el elemento fundamental para alcanzar la máxima neutralidad posible y minimizar las ineficiencias y las distorsiones que se produzcan en el mercado.

## **2.5.- La introducción de un impuesto sobre el consumo en el equilibrio oferta-demanda<sup>119</sup>**

---

<sup>118</sup> Cabe afirmar que la existencia de privilegios de naturaleza fiscal es contraria por su propia naturaleza al principio de neutralidad fiscal. Así lo han afirmado CHAPPEL, KAY y ROBINSON, que los consideran como verdaderas distorsiones fiscales: “The roads to hell are paved with the best of intentions and, unfortunately, fiscal privileges introduced by government seldom have the effect that is intended. [...] a leap into fiscal neutrality through the wholesale scrapping of fiscal privilege in all its forms. Politically it is more courageous; economically it is more efficient; philosophically it is more equitable. By avoiding fiscal distortions, it secures a more favourable balance between saving and spending: and, most certainly, it attacks the very heart of those fiscal privileges which currently add a bias towards the institutional ownership of wealth, in all its forms”. CHAPPELL, P., KAY, J., ROBINSON, B., *Which road...*, *op. cit.*, p. 27

<sup>119</sup> A efectos de este apartado vamos a suponer mercados en competencia perfecta en los que la actuación del gobierno a través de los impuestos no se requiere para alcanzar una situación de justa competencia, sino al contrario, que es susceptible de introducir ineficiencias en el equilibrio óptimo.

### 2.5.1.- La incidencia del impuesto y la elasticidad de la demanda de bienes

El equilibrio de un mercado, en lo que respecta a las cantidades objeto de transacción y al precio de las mismas, está formado por la interacción entre la oferta de los productores, S, y la demanda de los consumidores, D, siendo ambas curvas función del precio (P) y cantidad (Q). La introducción de un impuesto indirecto al consumo puede alterar este equilibrio y generar pérdidas de eficiencia por provocar elecciones de consumo distintas de las que serían *pareto-óptimas* en un escenario sin impuestos. Sin embargo, la pérdida de eficiencia va a depender del mercado concreto y de la sensibilidad que tengan la oferta y la demanda a las variaciones de precio. Para ello debemos introducir dos conceptos previos que van a ser fundamentales en todo nuestro estudio del principio de neutralidad: la incidencia estatutaria y la incidencia económica de un impuesto.

El IVA es un impuesto articulado para ser repercutido completamente a los consumidores sin que suponga un coste para los empresarios, que simplemente actuarían como sujetos pasivos a efectos de facilitar la recaudación (salvo en las transacciones intra-UE B2B, en las que se produce una inversión del sujeto pasivo y el comprador se auto repercute la cuota soportada). Observamos, por tanto, que existen dos vertientes distintas. El sujeto pasivo empresario o profesional va a ser el que realice el pago del impuesto y el que sea el contribuyente del mismo, es decir, formalmente se está gravando a los vendedores de bienes y servicios. La incidencia estatutaria, *statutory incidence* en la bibliografía anglosajona, o sujeción formal, indica el sujeto que va a soportar jurídicamente el gravamen impuesto. En el caso del IVA, la *statutory incidence* recae por completo en los sujetos pasivos<sup>120</sup>. La incidencia económica, *economic incidence*, es el término que

---

<sup>120</sup> Hay que especificar que, si bien el sujeto pasivo obligado en el IVA es el empresario o profesional que entrega el bien o presta el servicio, el hecho de que la *statutory incidence* recaiga sobre él no impide que se pueda reconocer legalmente la obligación que tienen los consumidores a soportar la incidencia económica a través de la repercusión. Al contrario. La LGT española, en su artículo 38.2, reconoce la figura del obligado a soportar la repercusión: “Es obligado a soportar la repercusión la persona o entidad a quien, según la ley, se deba repercutir la cuota tributaria, y que, salvo que la ley disponga otra cosa, coincidirá con el destinatario de las operaciones gravadas. El repercutido no está obligado al pago frente a la Administración tributaria pero debe satisfacer al sujeto pasivo el importe de la cuota repercutida”. Sin embargo, como establece el propio artículo, el obligado tributario al pago seguirá siendo el empresario o profesional, lo que provoca que este reconocimiento de la figura del obligado a soportar la repercusión no altere la división comentada de *statutory* y *economic incidence*.

indica el efecto final que provoca la introducción de un impuesto, más allá de quién sea el obligado a realizar su ingreso en la Administración Tributaria<sup>121</sup>.

En el caso del IVA, la intención del legislador es que la incidencia económica recaiga por completo en el consumidor<sup>122</sup>. Sin embargo, pensemos en un operador que cuando repercute por completo el IVA en sus precios ve cómo la demanda de su producto cae drásticamente; para evitarlo, decide bajar en parte el precio antes de impuestos para que después de aplicado el tipo impositivo, el encarecimiento sea menor y la caída de las ventas menos acusada. En este supuesto, nada lejano a la realidad, el operador estaría soportando parte del gravamen, incorporando parte del impuesto como coste y redistribuyendo la incidencia económica del mismo.

---

<sup>121</sup> Encontramos numerosas definiciones de *statutory* y *economic incidence* en la bibliografía económica y hacendística. Aunque los términos varíen de unas a otras, el contenido es el mismo. Véase, por todos, Tax Foundation, *Glossary of International Tax Terms*, <http://taxfoundation.org/article/glossary-international-tax-terms> (Consultado el 20 de febrero de 2015): “Economic v. Statutory Incidence: Economic incidence of a tax refers to the individual or group of individuals who ultimately bear the actual cost of the tax. Statutory incidence refers to the individual or group of individuals who are responsible for physically remitting a particular tax to the government. Economic and statutory incidence may or may not coincide. For example, the statutory incidence of the corporate income tax falls on corporate executives. The economic incidence of the tax, however, falls on individual workers in the form of lower wages, individual consumers in the form of higher prices, and/or individual shareholders in the form of lower returns on their investment”.

En el mismo sentido se pronuncia ENTIN cuando afirma: “The “statutory” or “legal obligation,” which refers to the person on whom the law says that the tax obligation falls (which may bear little relationship to who actually feels the pain); The “initial economic incidence” (or “incidence” for short), which is how the economic supply and demand conditions *in the market for the taxed product or service or factor of production* allocate the tax among suppliers and consumers of the taxed item (which allocation may be different in the short run and the long run)”. ENTIN, S. J., “Tax incidence, tax burden, and tax shifting: who really pays the tax?”, *Report of The Heritage Center for Data Analysis*, Heritage Foundation, Washington D.C., 2004, p. 4. <http://www.heritage.org/research/reports/2004/11/tax-incidence-tax-burden-and-tax-shifting-who-really-pays-the-tax> (Consultado el 28 de noviembre de 2013)

<sup>122</sup> VAN BREDERODE explica esta diferencia existente entre incidencia económica y estatutaria en los impuestos indirectos como contraposición a los directos, donde afirma que sí coinciden ambas: “Under a direct tax, the tax is levied on the person identified or destined in the law to actually bear the tax. Put another way, the place of statutory incidence is the same as the place of economic incidence. Under an indirect tax, the tax is levied on a third person who is supposed to shift the tax forward by increasing his prices with the statutory tax rate to the person intended to bear the tax. In this case, the place of statutory incidence is different from the place of economic incidence. VAN BREDERODE, R. F., *System of General...*, *op. cit.*, p.26.

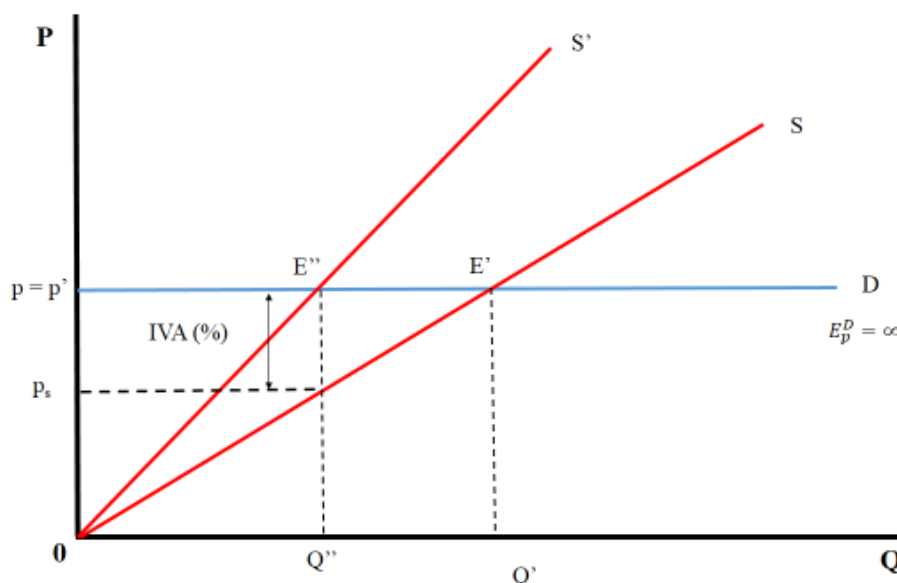
La clave para determinar cuál va a ser la distribución de la incidencia económica entre vendedores y consumidores es el concepto de la elasticidad precio, antes comentado, y a efectos de nuestro estudio nos vamos a centrar en su influencia sobre la demanda. A modo de recordatorio, la elasticidad precio de la demanda es el cociente que refleja la variación porcentual de la cantidad demandada y la variación porcentual del precio<sup>123</sup>. A mayor elasticidad de la demanda de un bien mayor caerá esta cuando se incremente el precio, y mayor parte del IVA deberá ser asumido por los sujetos pasivos y viceversa.

Mostraremos los dos casos extremos para ejemplificar esta situación. Pensemos en un bien completamente elástico, en el que la  $E_p^D = \infty$ , que es aquél en que un incremento del precio implicaría una demanda 0, es decir, los consumidores sólo están dispuestos a comprar dichos bienes o servicios, como máximo, a ese precio. En este caso la incidencia económica del IVA coincidiría con la estatutaria, en contra del deseo del legislador, y los proveedores deberían asumir todo el aumento del coste para poder seguir vendiendo, aunque lo hagan en una menor cuantía dada la contracción de la oferta.

---

<sup>123</sup> STIGLITZ, J. E., *Microeconomía*, 2º Edición, Ariel, Barcelona, 2004, p. 124. PINDYCK y RUBINFELD, para mayor simplicidad, establecen el cociente en una variación de precios del 1 % para obtener más fácilmente dicho valor: “La elasticidad mide la sensibilidad de una variable a otra. Concretamente, es una cifra que nos indica la variación porcentual que experimentará una variable en respuesta a una variación de otra de un 1 por ciento. Por ejemplo, la elasticidad-precio de la demanda mide la sensibilidad de la cantidad demandada a las variaciones del precio. Nos indica la variación porcentual que experimentará la cantidad demandada de un bien si sube su precio un 1 por ciento”. En el mismo sentido, PINDYCK, R. S., RUBINFELD, D. L., *Microeconomía...*, *op. cit.*, p. 32.

## Gráfico 7



**Fuente: Elaboración propia**

Como se puede observar, la curva de oferta se está girando debido al incremento en los costes que sufren los proveedores, que deberán soportar totalmente dicho aumento, sin poder alterar el precio de venta, pues lo contrario les supondría dejar de vender sus productos<sup>124</sup>. El equilibrio del mercado se ha desplazado de E' a E'', reduciéndose la cantidad intercambiada aunque sin

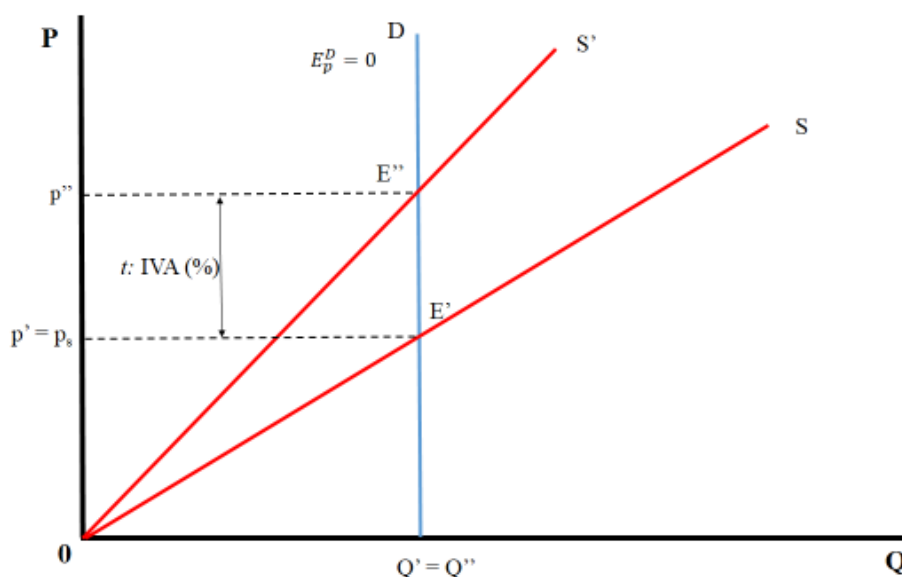
<sup>124</sup> La mayoría de la doctrina suele plantear este ejemplo con la introducción de un impuesto selectivo de cuantía fija, al estilo de los impuestos especiales, que provocan un desplazamiento vertical de la curva de oferta. Nosotros, sin embargo, dado que estamos centrando nuestros esfuerzos en analizar el IVA, introducimos un impuesto *ad valorem*, es decir, proporcional a su precio sin impuestos, y que provoca el giro de dicha oferta. La curva de oferta después de impuestos coincide con la original cuando el precio es 0, y conforme el precio va aumentando la nueva curva de oferta con IVA se va alejando progresivamente más de la primitiva, dado que se produce un incremento porcentual para cada aumento de precio. Así lo definió DUE cuando en el análisis económico que realizó sobre los efectos de los distintos tipos de impuestos sobre ventas se consideraba un impuesto *ad valorem* y afirmaba que las curvas de costes de las empresas que conforman la oferta se comportaban de esta manera: “In general, under pure competition, ad valorem levies, just as specific, represent additions to cost affecting all firms, and must force price increases. However, as price changes, the tax per unit changes in the case of the ad valorem whereas it does not in the case of the specific, and accordingly the final price change is modified [...] The net revenue curve bears a definite relationship to the gross revenue curve, the distance between the two being greater at lower output levels. The two curves converge at zero price, as the tax is nill at this point”. DUE, J. F., *The theory of incidence of sales taxation*, Russel & Russel, Nueva York, 1971, pp. 88-89.



modificar el precio de venta al público. Sin embargo, dado que el impuesto debe pagarse, el precio que recibe el proveedor,  $p_s$ , es el de su curva de oferta original, lo que nos muestra cómo está sufriendo la totalidad del gravamen descontando el impuesto de la cuantía que recibe por unidad vendida.

Supongamos ahora el caso extremo opuesto, aquél en el que la demanda es completamente inelástica,  $E_p^D = 0$ . En este caso no importa en cuanto varíe el precio del producto, pues los consumidores seguirán demandando la misma cuantía. Es el supuesto en el que la incidencia económica de un impuesto indirecto recaería totalmente sobre los compradores, no suponiendo un coste para los vendedores, tal y como desea el legislador. Como vemos en la siguiente gráfica, la curva de oferta vuelve a elevarse, pero en este caso lo que varía en su totalidad es el precio, permaneciendo la cantidad intercambiada impertérrita. El equilibrio del mercado vuelve a pasar de  $E'$  a  $E''$ , permaneciendo el equilibrio en  $Q'$ , pero ascendiendo el precio de  $p'$  a  $p''$ , ascendiendo en la cuantía total del impuesto,  $t$ , que será repercutido de forma absoluta al consumidor, y recibiendo el productor el mismo precio que cobraba antes de la introducción del impuesto,  $p' = p_s$ .

## Gráfico 8



**Fuente: Elaboración propia**

Debemos alejarnos de los supuestos extremos y pensar en un mercado con una demanda con una elasticidad normal, ni perfectamente elástica ni

completamente inelástica. Vamos a suponer una curva de demanda (recta en nuestra gráfica) con una pendiente decreciente conforme a la siguiente fórmula

$$D: p = k - j * q$$

La forma decreciente de la demanda es debida a la citada ley de los rendimientos marginales decrecientes aplicados a la utilidad que obtiene el individuo con el consumo<sup>125</sup>. Respecto a la oferta, por otro lado, supondremos una curva creciente, que parte de 0 (pues cuando el precio es cero los empresarios no estarían dispuestos a producir y vender cantidad alguna), y que aumenta conforme el precio se va incrementando. La fórmula que la define es:

$$S: p = b * q$$

Una vez que se introduce el impuesto sobre el consumo, la curva de oferta aumentará su pendiente, aunque su punto de origen permanece invariable, pues a precio cero no se producirá y tampoco se generará el hecho imponible que implique la recaudación del tributo. La nueva curva de oferta tendrá la siguiente formulación:

$$S': p = b * (1 + t) * q$$

El equilibrio originario, en la situación antes de impuestos, y que teóricamente sería eficiente, viene dado por la intersección entre la curva de demanda y la de oferta:

$$D = S$$

$$k - j * q = b * q$$

---

<sup>125</sup> Según esta teoría, que en esta ocasión aplicamos a la demanda de bienes, los sucesivos productos que compre un particular de un mismo tipo van generando cada vez una menor utilidad por su consumo. Esto implica que el precio que los particulares estarán dispuestos a pagar por una unidad adicional de un bien o servicio es menor que la cantidad que querrían abonar por la unidad anterior. MANKIW, N. G., *Principios de Economía*, 4ª Edición, Paraninfo, Madrid, 2009, pp. 302 en relación con la utilidad y p. 387 en relación a los costes de producción.

$$q' = \frac{k}{j + b}$$

Q' va a ser, por tanto, la cantidad que se intercambiaría en el equilibrio de este mercado. El precio resultante de esta cantidad intercambiada será el que se obtenga al introducir dicha producción de equilibrio en cualquiera de las fórmulas de oferta o demanda:

$$p' = \frac{b * k}{j + b}$$

Idéntico proceso podemos realizar con el equilibrio después de impuestos, y así analizaremos qué sucede con la producción y el precio en el nuevo equilibrio después de impuestos.

$$D = S'$$

$$k - j * q = b * (1 + t) * q$$

$$q'' = \frac{k}{j + b * (1 + t)}$$

$$p'' = \frac{b * (1 + t) * k}{j + b * (1 + t)} = \frac{b * k}{\frac{j}{1 + t} + b}$$

Los nuevos factores de equilibrio varían considerablemente respecto de los anteriores. Por un lado, la nueva cantidad intercambiada va a ser menor que la que se transmitía en el equilibrio sin impuestos al consumo:

$$\frac{k}{j + b} > \frac{k}{j + b * (1 + t)}$$

$$q' > q''$$

En el precio, como es de esperar, ocurre lo contrario, dado que se ha introducido un tributo que grava dicho precio.

$$\frac{b * k}{\frac{j}{1+t} + b} > \frac{b * k}{j + b}$$

$$p'' > p'$$

La importancia de realizar esta formulación es observar que la carga económica del impuesto se va a repartir entre particulares y empresarios, en mayor o menor medida según sea la elasticidad de dicha demanda. En este supuesto vemos que el impuesto no recae por completo en ninguno de los dos agentes, sino parcialmente en uno u otro. De nuevo va a ser necesario analizar también el precio que recibe el empresario, para así poder comprobar cómo la incidencia económica es compartida entre éstos y los consumidores. Este precio va a ser el que resulte de introducir la cantidad vendida en el nuevo equilibrio,  $q''$ , en la curva de oferta del mercado,  $S$ .

$$p_s = b * q'' = b * \frac{k}{j + b * (1 + t)}$$

Como observamos, el precio que reciben los oferentes es exactamente el precio de mercado reducido en el impuesto con que están gravados los productos:

$$p_s = \frac{p''}{(1 + t)}$$

El impuesto que se recauda es la diferencia entre  $p_s$ , que es el que recibe el proveedor y  $p''$ , que es el que abona el comprador, multiplicada por la cantidad transmitida:

$$T = (p'' - p_s) * q'' = ((1 + t)p_s - p_s) * q'' = (t * p_s) * q''$$

Así, el empresario se ve obligado a bajar el precio al que va a aplicarse el IVA a una cuantía inferior de la que recaudaría si no existiera tributación.

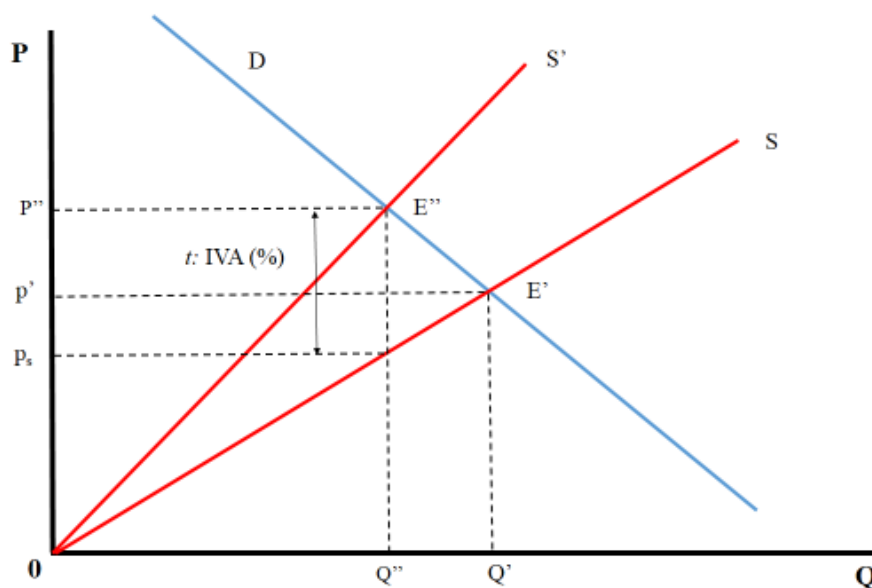
$$p' > p_s$$

La elasticidad de la demanda, por tanto, provoca que sólo parte del impuesto lo asuma el consumidor, en este caso, y debido a la elasticidad de la curva de demanda que vamos a suponer en la próxima gráfica, en mayor medida de la que asume el empresario:

$$p'' - p' > p' - p_s$$

No obstante, podríamos plantear un supuesto de demanda más elástica en que el resultado fuera al contrario. Lo relevante a efectos de nuestro estudio es observar que la incidencia económica de la introducción de un impuesto proporcional sobre el consumo, como el IVA, salvo en casos extremos, provoca que los proveedores tengan que asumir parte de dicha carga para no ver reducida la demanda de forma demasiado grande.

## Gráfico 9



### **Fuente: Elaboración propia**

Hemos de tener en cuenta, sin embargo, que estamos analizando exclusivamente el efecto que tiene la introducción de este tributo en un mercado de un producto unitario, no lo estamos haciendo de forma agregada. Como vimos en el caso de la toma de elecciones del consumidor, si el IVA se aplica a todos los productos por igual el particular no podrá acudir a una elección de consumo diversa que le permita maximizar su utilidad modificando su patrón de consumo en función de los precios relativos. Lo mismo podemos plantear al hacer el estudio de la evolución del equilibrio oferta-demanda. Si todos los bienes tuvieran esa idéntica subida, los compradores no verían modificadas sus demandas singulares de bienes porque todos experimentarían el mismo ascenso. Sin embargo, esto no sería impedimento para que los empresarios pudieran pretender asumir parte de dicho incremento para aumentar las ventas si ello les genera un beneficio superior. Esta presunción teórica se ve condicionada, en primer lugar, por las elasticidades de la demanda de los distintos bienes, pues al alterar su precio algunos empresarios deben asumir una mayor carga impositiva que otros<sup>126</sup>. La segunda cuestión principal radica en que, a día de hoy, el IVA armonizado en la UE, objeto de nuestro estudio, no genera estas situaciones de incremento idéntico de precios para todos los bienes que provoque indiferencia en el consumidor y no introduzca ineficiencias en su toma de decisiones, ya que existen distintos tipos impositivos para clases de productos además de numerosas exenciones de todo tipo. Tal y como está planteado el IVA en la UE se van a producir pérdidas de eficiencia tanto para consumidores como para los proveedores.

#### **2.5.2.- La pérdida de eficiencia generada por los impuestos indirectos**

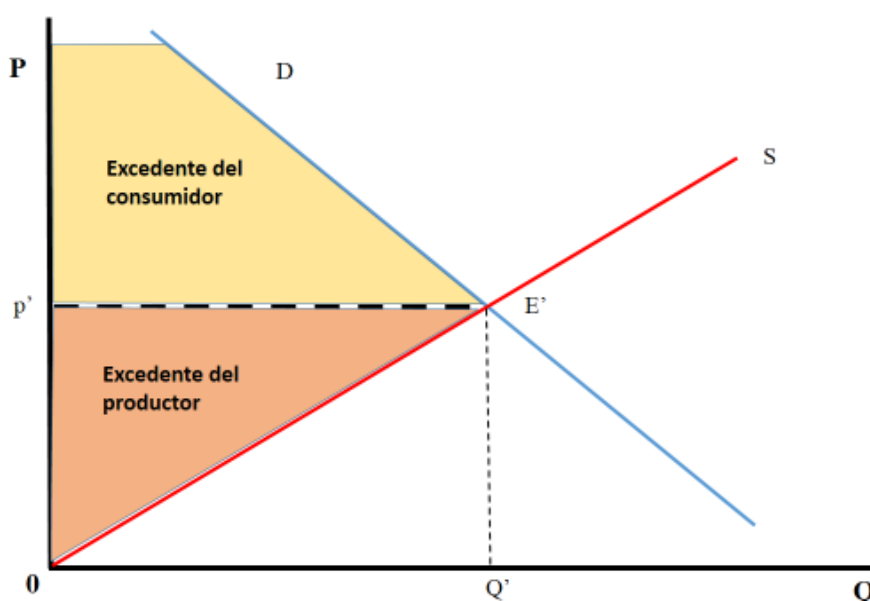
Una vez analizada la incidencia económica real de los impuestos indirectos, que puede repartirse entre sujetos pasivos y consumidores, tenemos que hacer un

---

<sup>126</sup> LASHERAS MERINO y MONES FARRE alcanzaron conclusiones sobre cómo se afectó al incremento de precios en los distintos sectores, lo que demuestra que los efectos del IVA no son uniformes para el conjunto de la economía, observando una inflexibilidad de los precios a la baja, pues había algunos cuya tributación anterior por el IGE era superior, y mostrando los distintos sectores analizados (alimentos sin elaborar, elaborados, sectores industriales de fabricación, etc.) diversas respuestas a la introducción del IVA y su repercusión en el precio final. LASHERAS MERINO, M. A., MONES FARRE, M. A., *Traslación a precios...*, op. cit., pp. 19 y ss.

análisis de las posibles pérdidas de eficiencia que introducen estos impuestos en el equilibrio oferta-demanda del mercado. Para ello, debemos introducir un concepto económico previo, el de excedente. El excedente de un consumidor o un productor es un indicador del beneficio que están obteniendo en el intercambio de un bien y se mide por la diferencia de lo que estarían dispuestos a pagar o cobrar por el intercambio de ese bien y el precio al que efectivamente están realizando dicha transacción<sup>127</sup>.

## Gráfico 10



**Fuente: Elaboración propia**

En el equilibrio primitivo, el excedente del consumidor era el área del triángulo existente por debajo de la curva de la demanda (D) y por encima del

<sup>127</sup> STIGLITZ define el excedente del consumidor de esta forma: “El excedente del consumidor es la diferencia entre lo que los individuos estaban dispuestos a gastar para comprar una cantidad determinada de un bien y lo que en realidad han tenido que gastar. Se mide por el área situada debajo de la curva de demanda, pero encima del precio. El excedente del consumidor constituye un indicador del beneficio para los consumidores del intercambio del bien en el mercado”. De manera similar define el excedente del productor: “La magnitud del beneficio, el beneficio neto, que las empresas perciben por vender, pongamos, la enésima unidad del bien es la diferencia entre lo que perciben, el precio de mercado, y el precio al que habrían estado dispuestas a producir el bien. La ganancia total para las empresas, denominada excedente del productor, es la diferencia entre la curva de oferta y el precio de mercado.” STIGLITZ, J. E., *Microeconomía*, op. cit., pp. 167, 268.

precio de equilibrio ( $p'$ ), mientras que el del productor era el inverso, el área por encima de la curva de oferta ( $S$ ) y por debajo del precio<sup>128</sup>.

La clave de introducir estos conceptos es analizar los efectos que se producen sobre los mismos cuando se establece un impuesto indirecto. Si el beneficio que pierden los operadores fuera íntegramente adquirido por el erario público a través de lo recaudado no se estarían produciendo ineficiencias en el mercado. Sin embargo, la teoría económica y hacendística afirma lo contrario. Gravar los bienes y servicios con un impuesto sobre el consumo va a producir una pérdida de eficiencia neta causada por una derivación de parte del consumo de ese producto a otros mercados, con el correspondiente descenso de producción<sup>129</sup>. Así, por un lado, no se va a conseguir que el impuesto tenga la incidencia económica que busca el legislador, pues salvo en casos extremos el incremento del precio de equilibrio va a ser inferior al que correspondería a aplicar el tipo del tributo al precio existente antes de la introducción del impuesto. Por otro, vamos a comprobar que parte de esos excedentes se va a perder.

Vamos a centrarnos directamente en el supuesto de oferta y demanda con elasticidades intermedias, lejanas a los supuestos extremos. De nuevo la curva de oferta gira sobre su centro aumentando la diferencia con la curva original antes de impuestos de forma incremental conforme el precio antes del IVA es superior (pues mayor cuantía en términos absolutos resultará el porcentaje de IVA a mayor precio).

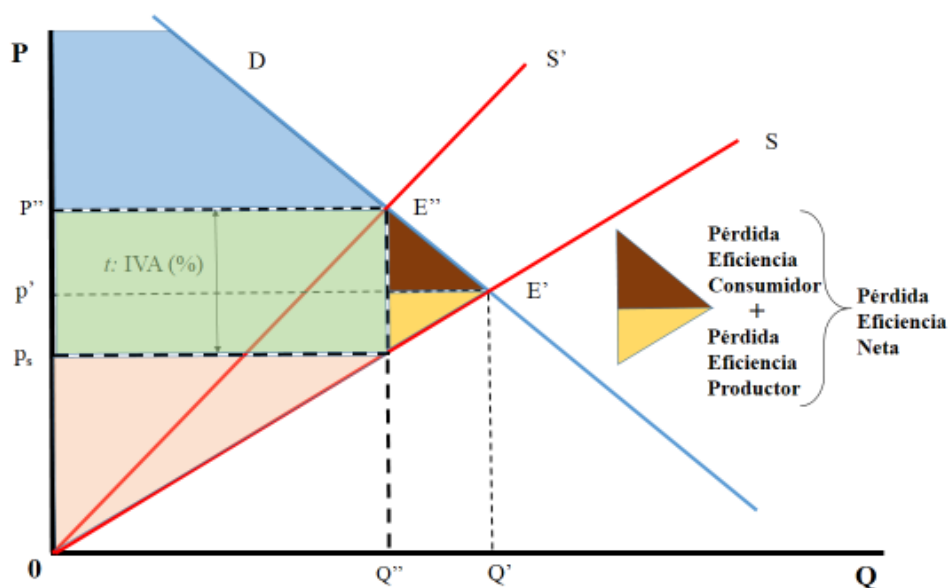
---

<sup>128</sup> A efectos de la formulación que estamos realizando, el excedente del consumidor sería  $\frac{q'*(k-p')}{2}$ , mientras que el excedente del productor:  $\frac{q'*p'}{2}$ .

<sup>129</sup> Esta pérdida de eficiencia ha sido calificada en la literatura anglosajona como *excess burden* o *dead-weight loss*. Véase MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVE, P. B., *Public finance...*, op. cit. p. 278-280: "Tax administration should not be wasteful and compliance cost for the taxpayer should not be unnecessarily large. Moreover –and this is the point– the «excess burden» of taxation or its «dead-weight loss» should be minimized. [...] Equitable taxation must therefore be based on economic activity and as such inevitably interferes with economic choices, thereby causing an excess burden."



## Gráfico 11



**Fuente: Elaboración propia<sup>130</sup>**

Esta gráfica nos muestra varios aspectos de gran relevancia. En primer lugar observamos que los excedentes de consumidor y productor se han reducido drásticamente por la introducción del tributo<sup>131</sup>. El excedente del consumidor es ahora el área entre la curva de demanda y el precio al que adquieren los bienes después de impuestos,  $p''$ . Mientras que el excedente del productor será el área por encima de la curva de oferta original,  $S$ , y el precio que está realmente recibiendo,  $p_s$ . Existe una parte del beneficio que están dejando de recibir ambos agentes que va a ser apropiado por parte de la Administración Tributaria con motivo del impuesto. Este va a resultar el cuadrado verde que lo compone la cuantía intercambiada  $Q''$ , y la diferencia entre el precio de venta y el que recibe el

<sup>130</sup> Gráficas similares, aunque con un impuesto unitario y no *ad valorem* pueden encontrarse en numerosas obras que han tratado la pérdida de eficiencia neta causada por la introducción de impuestos específicos sobre el consumo. Véase, por todos, ENTIN, S. J., "Tax incidence...", *op. cit.*, p. 3, PINDYCK, R. S., RUBINFELD, D. L., Microeconomía..., *op. cit.*, p. 323. Stiglitz realiza un análisis similar pero asumiendo que la curva que se desplaza por la introducción del impuesto es la demanda, y no la oferta. Los resultados, sin embargo, son los mismos. STIGLITZ, J. E., *Microeconomía*, *op. cit.*, pp. 270-271.

<sup>131</sup> Los excedentes en el nuevo equilibrio son  $\frac{(k-p'') \cdot q''}{2}$  para el consumidor y  $\frac{p_s \cdot q''}{2}$ , notablemente inferiores a los que obtenían en ausencia de impuestos.

productor, es decir, el IVA que se está pagando<sup>132</sup>. Sin embargo, existen dos triángulos de beneficio que antes recibían empresarios y particulares que no son apropiados por el Estado. La reducción de la cantidad intercambiada, supuestamente referente a una cuantía que los consumidores van a redirigir a otras actividades, va a provocar que se venda una producción inferior a la óptima. Los triángulos marrón y amarillo, con base igual a la cantidad que se está dejando de producir y altura equivalente a la diferencia entre el precio del equilibrio sin impuestos y el precio que pagan o reciben consumidores y productores son una pérdida de eficiencia que se está produciendo en el mercado con motivo del IVA<sup>133</sup>. Así, la suma de ambos triángulos es lo que se conoce como pérdida de eficiencia neta, *excess burden o dead-weight loss*<sup>134</sup>.

Entendemos que la introducción del IVA (o un impuesto *ad valorem*) sobre un mercado de un producto concreto está provocando que las decisiones de consumidores y productores se desvíen de la que hubiera sido la asignación óptima de recursos y que, por tanto, se están creando distorsiones en la economía de dicho producto o servicio que son contrarias al principio de neutralidad, pero que pueden ser minimizadas con un sistema de IVA construido conforme a dicho principio.

Para que se alcanzase una neutralidad total en el IVA debería construirse como un tributo uniforme y absolutamente general, que afectara en igual medida a todos los mercados de los distintos bienes y servicios susceptibles de ser transmitidos. En este caso, podría llegarse a minimizar la pérdida de eficiencia, pues se reduciría el incentivo a deslocalizar recursos a otros consumos por el incremento de precios que también sufriría el resto de bienes y servicios. De hecho, la aplicación de un tipo único a todo el consumo no alteraría la cesta de bienes que adquirirían los individuos, aunque sí reduciría la cuantía de los mismos.

---

<sup>132</sup> Esta cuantía es la referida en el apartado anterior:  $(p'' - p_s) * q'' = (t * p_s) * q''$

<sup>133</sup> La pérdida de excedente del consumidor será la siguiente cuantía:  $\frac{(q'' - q') * (p'' - p')}{2}$ , es decir, comprende la eficiencia que se está dejando de obtener por consumir una cantidad de producto menor y por hacerlo a un precio superior.

Por su parte, la pérdida de excedente del productor se basa en los mismos parámetros, se está vendiendo menos cantidad y el empresario está recibiendo un precio menor:  $\frac{(q'' - q') * (p' - p_s)}{2}$ .

<sup>134</sup> La pérdida de eficiencia neta del mercado es la suma de las ineficiencias que sufren ambos operadores y su formulación comprende la cuantía de más que está pagando el consumidor y la que está recibiendo de menos el productor, es decir, el impuesto sobre el precio que recibe éste, y la reducción de la cuantía intercambiada. DWL:  $\frac{(q'' - q') * (p'' - p_s)}{2}$

La distribución podría ser idéntica a la óptima, si bien la cuantía obligatoriamente inferior. Sin embargo, las diferencias de elasticidades que existen en unos y otros productos disminuyen la posibilidad de, siquiera en dicho impuesto perfecto, alcanzar un tributo que sea totalmente neutral<sup>135</sup>. Dado que los mercados de dichos productos cuentan con elasticidades distintas, aunque se introduzca el mismo IVA en todos los mercados, el aumento generalizado de precios va a provocar que los consumidores restrinjan menos la adquisición de aquéllos efectos con una demanda más inelástica. Por ello, podemos concluir que la introducción de un impuesto indirecto proporcional sobre el consumo va a generar, en prácticamente la totalidad de los casos, una ineficiencia en la asignación de recursos económicos de los operadores.

Sin embargo, esto no debe desanimarnos, ya que la configuración de dicho impuesto puede minimizar en gran medida esta pérdida de eficiencia, y una correcta formulación puede servir para acercarnos en lo más posible al ideal de principio de neutralidad fiscal. Hacemos nuestras las palabras afirmadas por la OCDE respecto del principio de neutralidad y la pérdida de eficiencia que introduce un tributo: “A distortion, and the corresponding deadweight loss, will occur when changes in price trigger different changes in supply and demand than would occur in the absence of tax. In this sense, neutrality also entails that the tax system raises revenue while minimising discrimination in favour of, or against, any particular economic choice”<sup>136</sup>. Nuestra labor será, por tanto, estudiar la configuración jurídica del IVA en la búsqueda de minimizar estas pérdidas de eficiencia.

---

<sup>135</sup> VAN BREDERODE afirma que la única forma de que un impuesto sobre el consumo sea totalmente neutral, y que pueda ser enteramente repercutido a los consumidores es que la demanda sea completamente inelástica y la oferta totalmente elástica: “In conclusion, the assumption, generally postulated in legal literature on consumption taxation, that the tax is always and fully shifted forward to the final consumer is obviously an inaccurate simplification. For the tax burden to be fully borne by private consumers and to be correctly characterized as a mere wash through for traders would require supply to be perfectly elastic and demand to be perfectly inelastic. In reality, the tax burden will fall on those who are the least able to shift the burden to someone else”. VAN BREDERODE, R. F., *System of General...*, *op. cit.*, p.32.

<sup>136</sup> OCDE, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, 2014, p. 30.

## **2.6.- El principio de neutralidad en la toma de decisiones de inversión: *Capital Import Neutrality* y *Capital Export Neutrality***

El principio de neutralidad económica es predicable de todas las figuras tributarias que se puedan plantear en un sistema fiscal, así como de este en su conjunto. En la categorización que hemos realizado diferenciando una dimensión interna y otra externa del principio nos hemos basado, fundamentalmente, en su impacto en las decisiones de consumo, por ser las que vienen determinadas en mayor medida por el IVA. Sin embargo, los caracteres básicos que distinguen la neutralidad interna, considerada dentro de un mercado, y externa, en referencia a las relaciones internacionales entre mercados distintos, pueden aplicarse a otras decisiones de naturaleza económica y, con ello, dar lugar a contenidos variados de ambas dimensiones. Recordemos que el carácter relacional del principio de neutralidad hace que su contenido se conforme a partir de los elementos o las decisiones económicas sobre las que se tiene que proyectar.

Dentro de las principales decisiones económicas que pueden adoptar los particulares, consecuencia de una inicial elección de dedicar su renta disponible al binomio consumo-ahorro, es el lugar donde invertir los recursos que no han sido gastados en el periodo de tiempo en el que se han obtenido. Las elecciones de inversión permiten financiar con la cuantía ahorrada proyectos que requieran capital, pudiendo éstos estar ubicados en el mercado nacional o en otro extranjero. En cuanto decisión económica, la neutralidad externa requiere que los tributos no condicionen ni influyan en la ubicación de las inversiones ni en los flujos financieros. Esta vertiente de la neutralidad externa ha venido articulándose en la doctrina a través de un doble concepto: *Capital Import Neutrality*, CIN, y *Capital Export Neutrality*, CEN. Estos términos están enfocados fundamentalmente a figuras de imposición directa más que indirecta, que predomina en los efectos sobre las decisiones de consumo y no de inversión. Son, por tanto, los impuestos sobre la renta los que deben gozar de este tipo de neutralidad externa, lo que implica que los criterios que deben adoptarse para lograr la CIN o la CEN son distintos a los del IVA. En estas modalidades, el análisis no debe hacerse sobre la imposición del consumo en origen o en destino, sino de las rentas de capital, sea en el Estado de la fuente, donde se generan dichos réditos, o en el que reside el propietario del capital<sup>137</sup>.

---

<sup>137</sup> Alcanzar la CIN o la CEN requiere de un acuerdo entre los Estados que tengan relación con la inversión concreta, pues la soberanía que éstos tienen a la hora de establecer la tributación

La neutralidad en la exportación de capitales implica que los inversores deben pagar la misma carga fiscal, sumando impuestos nacionales y extranjeros, independientemente de si los ingresos de capital provienen se han generado en su país o en el extranjero. Esto permite que los individuos puedan encauzar sus ahorros hacia las opciones que tengan una mayor rentabilidad antes de impuestos, que no se verá alterada después de la tributación. Conseguir que los caudales financieros vayan a los proyectos con mayor potencial de rentabilidad implica una asignación eficiente de los recursos, de forma Pareto-óptima. La neutralidad en la importación de capitales, por su parte, se manifiesta cuando los fondos de capital que se inviertan en un mercado tributan de la misma manera indiferentemente del lugar del que provengan, lo que permitirá que obtengan el mismo tipo de interés después de impuestos y, para ello, sus cargas fiscales deben ser idénticas<sup>138</sup>.

Tradicionalmente se ha venido considerando mucho más factible y, al mismo tiempo, deseable, obtener la CEN que la CIN. La razón es clara: la neutralidad en las importaciones daría el mismo rédito en un país a cualquier inversión, nacional o extranjera, pero dada la existencia de distintos tipos impositivos en el panorama internacional, los flujos financieros se verían gravemente afectados, pudiendo incluso iniciarse un proceso de “race to the bottom” para atraer capitales<sup>139</sup>. La CEN, sin embargo, sí garantiza la neutralidad necesaria a los mercados financieros y provoca que la inversión se localice donde

---

de las rentas de capital en su territorio y de las obtenidas en el extranjero podría impedir a nivel internacional que fuera posible alcanzar neutralidad alguna. Muchos países pactan este tipo de normas sobre la imposición de situaciones transfronterizas en Convenios de Doble Imposición, estando la gran mayoría inspirados en el Modelo que propone la OCDE al respecto, OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital* (2010), OECD Publishing, 2012. Consultado en

[http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010\\_9789264175181-en#page2](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en#page2)

<sup>138</sup> Estos conceptos fueron enunciados por primera vez por MUSGRAVE, R., siendo su definición prácticamente constante, con pequeñas matizaciones, a lo largo de la doctrina. MUSGRAVE, R., “Criteria for Foreign Tax Credit”, *Taxation and Operations Abroad, Symposium*, Princeton Tax Institute, Nueva York, 1960, pp. 84-85. La definición que planteó es la siguiente: “export neutrality means that the investor should pay the same total (domestic plus foreign) tax, whether he receives a given investment income from foreign or from domestic sources [...] Import neutrality means that capital funds originating in various countries should compete at equal terms in the capital market of any country”.

<sup>139</sup> La ausencia de neutralidad en unos mercados financieros regidos por la CIN, salvo que los tipos de los impuestos directos sobre los rendimientos de capital fueran los mismos en todos los mercados, fue afirmada por MUSGRAVE, P., *Taxation of Foreign Investment Income: An Economic Analysis*, Johns Hopkins Press, Baltimore (USA), 1963, p. 8.

su rendimiento sea superior, siendo un sistema no sólo más eficiente, sino más real y que permite que los Estados puedan tener alícuotas distintas<sup>140</sup>.

Las formas de conseguir ambos tipos de neutralidad, además, difieren entre sí. La CIN se fundamenta básicamente en el trato nacional que se da al rendimiento que se genera en el mercado doméstico de capitales, con lo que se construye en torno al principio de tributación en la fuente. Por el contrario, la neutralidad en la exportación de capitales tiene en consideración la imposición en el Estado de residencia, que es en el que los efectos deben ser imparciales<sup>141</sup>.

Ambos conceptos, en cuanto parte de la neutralidad externa, dependen de la normativa existente en los países extranjeros para su consecución. Así, un Estado puede alcanzar la CIN gravando todo rendimiento de capital con un tipo único, pero si el país de residencia de un inversor extranjero grava también dicha renta, sólo se podrá alcanzar la neutralidad eximiendo del gravamen doméstico a dicho operador externo en la cuantía en que debe tributar en su Estado. Igualmente, para lograr la CEN, deberán establecerse mecanismos de ajustes que permitan a los propietarios de capital nacionales desgravar o compensar el impuesto pagado en la fuente a la hora de soportar la carga en la residencia<sup>142</sup>. Este es el motivo de

---

<sup>140</sup> En esta dirección se han pronunciado muchos, de entre los que vamos a MUSGRAVE, P., que se decantó originariamente por avanzar en la CEN a través de los diversos sistemas existentes (crédito tributario, exención, etc.) y que fundamentó su elección con razonamientos similares a los que fundamentan nuestra definición de neutralidad económica: asignación eficiente de recursos a través de la libre elección de los inversores. MUSGRAVE, P., "An Evaluation of Investment Income Taxation within the Common Market", *Public Finance/Finances Publiques*, N° 20, La Haya, Foundation Journal Public Finance, 1965, p. 284. MUSGRAVE, P., *United States taxation of foreign investment income: issues and arguments*, Harvard Law School, Cambridge (USA), 1969, pp. 83-84. Para un estudio en profundidad de las posibilidades, ventajas y desventajas de ambos tipos de neutralidad, véase VOGEL, K., "Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments", *Intertax*, Kluwer Law International, The Netherlands, 1988, artículo dividido en tres partes, estando el estudio al que nos referimos fundamentalmente la segunda parte en la que entra explícitamente en los conceptos CIN y CEN, pp. 311 y ss.

<sup>141</sup> STEICHEN, A., "Harmonisation of Capital Income...", *op. cit.*, pp. 37-38.

<sup>142</sup> SANMARTÍN JARAMILLO hace un estudio del impacto de los distintos mecanismos de ajuste de los impuestos sobre la renta que gravan las rentas de capital entre diversos estados (crédito fiscal, exención) para alcanzar la CIN o CEN, cuya importancia afirma para "evitar el desvío de capitales hacia territorios donde reciban un trato fiscal más favorable, lugares donde sin embargo su productividad (antes de impuestos) no es necesariamente la mayor [...] Si esto ocurriera, se producirían ineficiencias a nivel mundial que supondrían una pérdida de riqueza y bienestar global". SANMARTÍN JARAMILLO, P. G., "La neutralidad de los métodos para evitar la doble...", *op. cit.*, p. 117. El citado estudio se desarrolla a través de todo el artículo, pp. 115-137.

que alcanzar la neutralidad en este campo sea tan complicado en el panorama internacional. Distinto es la situación en la UE donde, de nuevo, podríamos hablar de neutralidad externa extra-UE, que respondería a lo comentado hasta ahora y la relación con terceros países, e intra-UE, que sería la correspondiente a la estructuración de los gravámenes sobre capitales dentro en las inversiones entre EEMM y que, debido al proceso de armonización comunitaria, alcanza un grado de consecución mucho mayor.

Como observamos, estas variedades específicas del principio de neutralidad entran de lleno en contacto con la segunda y, sobre todo, tercera vertiente del principio. Su aspiración tiene como objetivo claro permitir que la libre elección de localización de capitales lleve a un crecimiento económico claro a través de la asignación óptima de recursos financieros a proyectos empresariales y de inversión. Así, CIN y CEN buscarían la decisión independiente de los agentes económicos como método de alcanzar la eficiencia económica. Por su parte, analizado en el ámbito comunitario, por cuanto el mercado interno aspira a cumplir las cuatro libertades fundamentales, y una de ellas es la libre circulación de capitales, su consecución requiere claramente de la existencia de neutralidad fiscal en las decisiones de inversión, y para lograr su buen funcionamiento se ha coartado parcialmente, dentro del citado proceso armonizador, la libertad de los EEMM en materia tributaria<sup>143</sup>. Por tanto, observamos que, de nuevo, se cumple el proceso racional que venimos enunciando: el principio de neutralidad es único, teniendo un contenido inmutable que se conforma de tres elementos estructurales básicos, pero relacional, adquiriendo contenido específico cuando se pone en relación con aspectos económico-tributarios concretos, como es el caso de la CIN y CEN, donde se proyecta sobre la tributación de los rendimientos de capital de las inversiones financieras desde un punto de vista internacional o externo.

---

<sup>143</sup> Como afirma MONDINI, la autonomía normativa de los EEMM les permite regular sus impuestos sobre la renta propios, sin embargo, el Derecho de la Unión, limita esta libertad parcialmente: “Ma nel momento in cui gli Stati adottano le misure ritenute più opportune e rispondenti agli obiettivi fiscali nazionali, il diritto dei Trattati “imbriglia”, per così dire, la loro autonomia normativa, in una rete di necessarie simmetrie di trattamento, tanto “in uscita” quanto “in entrata”, che impediscono al singolo Stato di privilegiare, a discapito l’una dell’altra, la *capital import neutrality* o la *capital export neutrality*”. MONDINI, A., *Contributo allo studio del principio...*, op. cit., p. 139.

## CAPÍTULO II

# LA NEUTRALIDAD FISCAL EN LA FISCALIDAD INDIRECTA EN LA UNIÓN EUROPEA

---

### 1.- LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO DE LA UE

Pese a no informar la globalidad del ordenamiento comunitario, la neutralidad fiscal es un principio jurídico que, aunque proyectado fundamentalmente sobre el IVA, debe ser analizado desde la óptica de los principios generales del Derecho de la UE, con los que tiene importantes puntos de coincidencia. Nos interesa, por tanto, conocer qué son y cuál es su utilidad en la conformación del marco normativo de la Unión.

Los principios generales del Derecho son una de las fuentes del ordenamiento de la UE más importantes y han sido calificados como las “principales” dentro del desarrollo judicial comunitario<sup>1</sup>. El TJUE acude a ellos frecuentemente para resolver los recursos que se le plantean, pues conforman la estructura jurídica sobre la que se erigen las distintas normas comunitarias, por lo que sirven de criterio básico de interpretación de las mismas. Existen muchos enfoques iusnaturalistas que afirman que estos principios tienen una base moral o de justicia<sup>2</sup>. Incluso se han llegado a diferenciar entre principios y políticas según

---

<sup>1</sup> El ex Presidente del Tribunal de Justicia de la UE entre 1994 y 2003, RODRÍGUEZ IGLESIAS, calificó los principios generales como “the main tool of judicial development in Community law”. RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C., “Reflections on the General Principles of Community Law”, *The Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, Centre for European Legal Studies, Cambridge, Reino Unido, 1998, p. 15.

<sup>2</sup> SIMONS reconduce todos los principios generales del Derecho de la UE a un principio común de justicia, que sirve de base para todos, y por el que cada infracción individual de un



su carácter finalista o meramente moral y ético<sup>3</sup>. Los principios generales del Derecho de la UE, en cuanto que organización supranacional formada por distintos Estados nacionales soberanos, son un conjunto de origen complejo y variado, y que ha encontrado en el TJUE la institución que les dota de contenido a nivel comunitario y los usa para interpretar el Derecho comunitario<sup>4</sup>. Son manifestación de reglas no escritas o fundamentos de los ordenamientos existentes sea en los

---

principio implica un sentimiento de injusticia: “General principles of justice have been recognised in both European Union and the individual Member States. [...] General principles of law are directly related to injustice as they establish the boundaries of injustice. Violating a principle means that injustice will occur –injustice in the sense mentioned earlier, i.e. something violating an individual’s sense of justice”. SIMONS, F., “The Theory on General Principles of Justice”, en ALBREGTSE, D., KOGELS, H., *Selected issues in European tax law...*, op. cit., p. 48.

<sup>3</sup> En este sentido se pronunció DWORKIN, que diferenciaba entre “policy” y “principle”, siendo el primero un estándar con un objetivo final a alcanzar y el segundo el desarrollo de la justicia o la moralidad: “I call a ‘policy’ that kind of standard that sets out a goal to be reached, generally an improvement in some economic, political, or social feature of the community (though some goals are negative, in that they stipulate that some present feature is to be protected from adverse change). I call a ‘principle’ a standard that is to be observed, not because it will advance or secure an economic, political, or social situation deemed desirable, but because it is a requirement of justice or fairness or some other dimension of morality. Thus the standard that automobile accidents are to be decreased is a policy, and the standard that no man may profit by his own wrong a principle. The distinction can be collapsed by construing a principle as stating a social goal (i.e., the goal of a society in which no man profits by his own wrong), or by construing a policy as stating a principle (i.e., the principle that the goal the policy embraces is a worthy one) or by adopting the utilitarian thesis that principles of justice are disguised statements of goals (securing the greatest happiness of the greatest number)”. DWORKIN, R., *Taking Rights Seriously*, Harvard University Press, Cambridge, MA, EEUU, 1977, pp. 22-23.

<sup>4</sup> TRIDIMAS plantea una buena comparación de los principios y las normas, pues mientras estas últimas responden al “qué”, los primeros al “por qué”. Además, afirma el uso de estos principios por el Tribunal y define sus rasgos distintivos: “A rule answers the question «what» whereas a principles answers the question «why». [...] In this book, the term ‘general principles’ is used to signify fundamental unwritten principles of law which underlie the Community law edifice. Such principles are derived by the Court of Justice primarily from the laws of the Member States and used by it to supplement and refine the Treaties. Their distinct features can be said to be the following: (a) they derive from the rule of law and pertain to public law. They refer primarily to the relationship between the individual and the public authorities (both Community and national) but find diverse applications and, because of their all-embracing character, they may also be relied upon by Member States and Community institutions; (b) they are derived by the Court from the laws of the Member States but their content as sources of Community law is determined by the distinct characteristics and needs of the Community legal order; (c) they can be said to pre-exist written law in that provisions of the Treaty which expressly provide for them are understood to be their specific expressions”. TRIDIMAS, T., *The general principles of EC Law*, Oxford University Press, Oxford, Reino Unido, 2000, pp. 1, 3-4.

EEMM, en el Derecho Internacional, o sean exclusivos y particulares del Derecho y la estructura de la UE<sup>5</sup>.

Su desarrollo parte de los propios Tratados constitutivos. El artículo 19.1 Tratado de la Unión Europea (en adelante TUE), que recoge lo que a este respecto definía el antiguo artículo 220 Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (en adelante TCE), afirma que el TJUE “garantizará el respeto del Derecho en la interpretación y aplicación de los Tratados”. Este artículo, que únicamente recalca el principio de legalidad y de respeto a la ley ha sido considerado como el sustrato básico del desarrollo jurisprudencial de los principios generales del Derecho comunitario. El aspecto cardinal del precepto es que se plantea una exigencia en la que el Alto Tribunal debe respetar un Derecho que, al menos en un primer

---

<sup>5</sup> La propia UE hace un resumen de lo que significan los principios generales del Derecho de la UE, no sólo mostrando su significado, sino también su origen, distinguiendo entre los que son comunes a todos los derechos nacionales, algunos que sólo se encuentran en algunos EEMM y los específicos de la UE: “Los principios generales del Derecho son fuentes no escritas establecidas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Esos principios han permitido al Tribunal de Justicia establecer normas en distintos ámbitos respecto a los cuales los Tratados guardan silencio, por ejemplo, en materia de responsabilidad extracontractual de la UE. Los principios generales del Derecho pueden ser: - comunes a los Derechos nacionales: el Tribunal de Justicia ha constatado los principios generales comunes a todos los sistemas jurídicos nacionales y compatibles con los objetivos de la Comunidad. Tal es el caso de la seguridad jurídica y el de la confianza legítima que protege a un particular contra las modificaciones imprevisibles del Derecho; - resultantes de algunos Derechos nacionales: el Tribunal de Justicia se ha inspirado también en los principios consagrados solamente en algunos Derechos nacionales. Tal es el caso de los principios que le sirvieron de guía para designar a la institución responsable del daño imputable a la Comunidad Europea y para apreciar el alcance del perjuicio; - específicos de la Unión Europea: el Tribunal de Justicia ha sentado ciertos principios generales específicos de la Unión Europea pero que encuentran su fuente de inspiración en el Derecho nacional. Tal es el caso de la solidaridad entre los Estados miembros, el equilibrio institucional y la preferencia comunitaria.”.

[http://europa.eu/legislation\\_summaries/institutional\\_affairs/decisionmaking\\_process/114533\\_es.htm](http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/decisionmaking_process/114533_es.htm) (Consultado el 6 de febrero de 2015).

Estamos de acuerdo con la doctrina mayoritaria que algunos de los principios generales que aplica el TJUE provienen de las reglas de Derecho Internacional. Véanse, por todos, GROUSSOT, X., *General Principles of Community Law*, Europa Law Publishing, Groningen, 2006, p. 9 y pp. 61 y ss. y FALCÓN Y TELLÁ, R., *Introducción al Derecho Financiero...*, op. cit., p. 64.

SIDEEK, M. S., “Contribution of general principles to EC Financial Market Integration”, en BERNITZ, U., NERGELIUS, J., CARDNER, C., GROUSSOT, X., *General Principles of EC Law in a Process of Development*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, Holanda, 2008, p. 179: “There are different sources from which the ECJ assumes competence to apply the general principles of EC law. The source and legality of a general principles could be based on national, international or European law”.

momento, no constituía un ordenamiento completo y desarrollado, y no contaba con un sistema de principios que permitiera interpretar las cláusulas normativas en uno u otro sentido. De esta forma se estaba dando capacidad pseudo-legislativa al TJUE que, al estilo del *common law*, podría crear un elenco de principios que sirviera para dichos fines de interpretación y aplicación de las normas<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> TRIDIMAS lo califica de artículo que parece inocuo, pero que puede considerarse como la disposición más relevante de todos los Tratados, pues da un mandato al TJUE de conformar este conjunto de principios: “This concise and seemingly innocuous article is arguably the most important provision of the founding Treaties. It assumes the existence of a legal order but tells us nothing about its substantive principles. Its cardinal importance lies precisely in that it mandates the Court to work out a system of legal principles in accordance with which the legality of Community and Member State action must be determined. [...] Article 220 establishes the principle of legality as a Paramount and overriding principle of Community law. [...] In effect, Article 220, does no less than to grant the Court jurisdiction to create ‘constitutional doctrine by the common law method’ drawing inspiration from the liberal constitutional tradition”. TRIDIMAS, T., *The general principles...*, *op. cit.*, p. 11.

En el mismo sentido se pronuncian TERRA y WATTEL, “Further, Articles 2 and 19 TFEU establish the rule of law in the Union. Article 2 TFEU founds the Union on the values of, *inter alia*, «equality, the rule of law and respect for human rights» and Article 19(1) TFEU provides that: «The Court of Justice [...] shall ensure that in the interpretation and application of this Treaty the law is observed». The recognition of ‘the law’ as a source of Community law provided the legal basis for the Court to develop general principles of Community law, such as, in the first place, the principle of protection of fundamental rights common to the legal traditions and constitutions of the Member States [...] It furthermore developed more mundane legal principles which are also common to the legal traditions of the Member States, such as an abuse of rights doctrine, the principles of proportionality, of legal certainty, of *res iudicata*, of protection of legitimate expectations of prevention of unjust enrichment [...]”. TERRA, B., WATTEL, P., *European Tax Law*, Kluwer International Law, Bedfordshire, Reino Unido, 2012, p. 48. El propio TERRA incide en la misma consideración en otros trabajos. Véase TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, *op. cit.*, p. 27.

SIDEEK también considera este artículo 220 TCE como la base para invocar y aplicar los principios generales del Derecho UE, aunque lo pone en relación con los arts. 230 y el 288 TCE que desarrollan los usos de estos principios: “The EC Treaty is an important source to invoke and apply general principles of law. Article 220 gives the mandate to ECJ to ensure that in the interpretation and application of Treaty, the law is observed. Article 230 includes among the grounds of invalidity of Community acts infringement of any rule of law relating to the Treaties application such as lack of competence, misuse of powers, etc. In relation to non contractual liability, article 288 EC provides that the Community shall in accordance with the general principles common to the laws of the Member States, make good any damage caused by its institutions or by its servants in the performance of their duties”. SIDEEK, M. S., “Contribution of general...”, *op. cit.*, p. 180.

Este artículo basa la utilidad de los principios generales en dos actividades fundamentales: la interpretación y la aplicación de los Tratados<sup>7</sup>. Estos términos son, sin embargo, bastante genéricos, y han permitido que el campo de actuación de los principios sea muy vasto, incluso se haya extendido al análisis de las normas de los propios EEMM y su encaje dentro del ordenamiento comunitario<sup>8</sup>.

Además de ser criterio interpretativo, uno de los principales valores de los principios generales del Derecho de la UE es el servir de base jurídica para cubrir las lagunas jurídicas que puedan existir en la normativa comunitaria. Esto consigue que el conjunto de normas comunitarias, entendidas desde la óptica de unos principios comunes, tenga un carácter más compacto y coherente<sup>9</sup>. De la misma manera, estos principios se han convertido en el instrumento fundamental con el que el TJUE desarrolla sus distintas funciones. Así, junto a las funciones ya mencionadas, también tienen utilidad para analizar la corrección y el carácter conforme a la Ley de los distintos actos de los organismos de la UE, siendo su infracción argumento suficiente para anularlos (Art. 263 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante TFUE), anterior art. 230 TCE). Incluso se ha venido entendiendo que la infracción de los principios generales del Derecho de la UE por la propia Unión genera responsabilidad por los daños causados<sup>10</sup>. En este sentido, el propio art. 340 del TFUE, antiguo art. 288 TCE,

---

<sup>7</sup> Entendemos, como se puede observar en la abundante jurisprudencia del TJUE que, en cuanto Derecho derivado de los mismos, es también extensible a Reglamentos, Directivas, etc.

<sup>8</sup> WOUTERS menciona la importancia de los principios en esta labor de análisis de las normas nacionales que desarrollan las directivas en materia de tributos: “Lastly, legal principles may also have a potentially important role to play in the assessment under Community law of national measures implementing EC tax directives”. WOUTERS, J., “The Application of General Principles of Law by the European Court of Justice and their Relevance for EC and National Tax Law”, en ALBREGTSE, D., KOGELS, H., *Selected issues in European tax law...*, *op. cit.*, p. 27.

<sup>9</sup> GROUSSOT afirma que esta función de solución de lagunas jurídicas se debe, en gran parte, al carácter incompleto del ordenamiento comunitario, haciendo que la aplicación de estos principios lo haga más coherente: “The role of the principles arises from the necessarily incomplete character of the Community legal order. As suggested by Lord Denning, the general principles of Community law –due to the *sui generis* nature of the EC system- are “filling the gap” of Community law. In that respect, it might be said that the principles render the system more coherent”. GROUSSOT, X., *General Principles...*, *op. cit.*, p. 10.

<sup>10</sup> SIDEK afirma que con esta función, los principios generales sirven de mecanismo de control del TJUE respecto de los actos de las demás instituciones: “The ECJ often invoke general principles to interpret or evaluate the legality or validity of such legal acts. The EC institutions may sometimes over step their competence and act in a manner which is not authorized by Community law. In such context the ECJ may use general principles as a form of control mechanism over such actions of the institutions. A Community institution might even act in a

afirma como estos principios, “comunes a los Derechos de los Estados miembros”, se erigen en criterio de evaluación de la responsabilidad extracontractual en la que pueda incurrir la UE por los daños causados “por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones”<sup>11</sup>.

La labor desarrollada por el Alto Tribunal ha sido muy fructífera y principios como el de proporcionalidad, no discriminación, subsidiariedad o atribución, entre otros, se han consolidado como pilares básicos de la UE, siendo utilizados por el TJUE en la mayoría de los casos que trata. Su importancia ha llegado a provocar la inclusión de los más relevantes en los propios textos de los Tratados constitutivos<sup>12</sup>. Por añadidura, con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa se han introducido como normas vinculantes los derechos fundamentales contenidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, de 7 de diciembre de 2000, a la que el art. 6 del TUE reconoce el mismo poder vinculante que los propios Tratados.

No obstante, muchos de estos principios carecen aún de plasmación escrita en las normas fundamentales de la UE, permaneciendo como principios generales cuyo contenido debe encontrarse en la jurisprudencia del TJUE. Además, de la interacción de determinados principios reconocidos por el Tribunal se ha derivado la creación de otros nuevos, o a la existencia de un conflicto entre ellos<sup>13</sup>. Este es

---

manner contrary to EC rules, thereby causing monetary or other damage to a person. The general principles have been invoked by the ECJ as the basis to award damages against EC institutions”. SIDEK, M. S., “Contribution of general...”, *op. cit.*, p. 178.

<sup>11</sup> Para un análisis de la utilidad y aplicabilidad de los principios generales del Derecho de la UE en la labor del TJUE véase TRIDIMAS, T., *The general principles...*, *op. cit.*, pp. 17-23.

<sup>12</sup> Para un elenco de los artículos del TUE y del TFUE en los que se encuentran los diferentes principios generales del derecho véase TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, *op. cit.*, pp. 28-29.

<sup>13</sup> WOUTERS habla de “mutualidad” de principios, al afirmar la posibilidad de que la combinación de principios dé lugar a otros nuevos: “it is remarkable that the Court of Justice has derived several entirely new principles of Community law from a combination of principles which it had previously recognised in its case law”. Junto con varios ejemplos, también hace referencia a la idea de Dworkin de la relatividad de los principios generales cuando entran en conflicto unos con otros, por ejemplo, como el autor comenta, las libertades de circulación y la no discriminación cuando se contraponen al de seguridad jurídica en los impuestos directos: “Secondly, as Dworkin observed, the relativity of legal principles means that they often have to be weighed up against each other in those areas where they overlap. Many cases relating to direct taxes and the principle of free movement (of goods, persons, services or capital) certainly involve a delicate balancing between, on the one hand, the principles of free movement, unity of the market and non-discrimination and, on the other hand, the legitimate interest of Member States which are

el caso del principio de neutralidad fiscal. Por un lado, como vimos con anterioridad, conforma su contenido a partir de la aplicación parcial de otros principios fundamentales, como el de igualdad de trato, el de no distorsión del mercado interno o el de libertad individual. Por el otro, la neutralidad fiscal puede ser contraria en parte a principios de redistribución de la riqueza como manifestación de los principios de igualdad o justicia.

La utilidad de los principios generales del Derecho de la UE se proyecta asimismo sobre la normativa fiscal, pudiendo en algunos casos no sólo influir en el Derecho propio de la UE sino también en las leyes particulares de los distintos EEMM<sup>14</sup>. No obstante, en el campo del derecho tributario la relevancia de los principios generales y su aplicación por el TJUE depende, al menos en parte, del grado de armonización de los distintos tipos de tributos. Los impuestos realmente armonizados en la mayoría de sus aspectos son tributos indirectos, mientras que la imposición directa, al carecer de normativas que unifiquen su regulación en los diferentes EEMM, salvo en aspectos puntuales que comentaremos posteriormente (Directiva del ahorro, matriz-filial, etc.), depende en mayor medida de las leyes nacionales. La escasez de normativa comunitaria que regule dichas figuras directas hace que el TJUE no cuente con un verdadero elenco de reglas emanadas por instituciones comunitarias que constituyan un sistema completo y a las que pueda acudir para realizar su labor, sino exclusivamente algunas normas que tratan aspectos concretos de la tributación. Como consecuencia, los principios generales del Derecho serán en este campo la principal fuente interpretativa y aplicativa, cumpliendo todas las funciones comentadas y siendo la herramienta básica del Tribunal para la resolución de controversias en estas cuestiones<sup>15</sup>.

---

themselves sometimes underpinned by general principles recognised in Community case law, for examples in the case of tax by the principles of legal certainty, sound administration of justice (time limits) and the effectiveness of administrative action (effectiveness of fiscal supervision). This balancing aspect means that legal principles have a very important part to play in judicial policy-making: their application can result in judicial restraint, but equally in a form of judicial activism which might raise concerns from a legitimacy perspective". WOUTERS, J., "The Application of General...", *op. cit.*, pp. 31-32.

<sup>14</sup> SIMONS expresa la necesidad de que las normas tributarias sean acordes con los principios generales de justicia que se aplican en la Unión, afirmando que deben aplicarse igualmente a las reglas nacionales de los distintos EEMM: "Following this theory, national tax law on both direct and indirect taxes should be in accordance with the general principles of justice applying within the European Union, which is now developing into a real economic community [...]". SIMONS, F., "The Theory on General...", *op. cit.*, p. 51

<sup>15</sup> Algunas materias concretas, como los Impuestos de salida o la tributación de los no residentes han sido campos en los que el Tribunal ha aplicado frecuentemente los principios

Esto no implica que en la imposición indirecta, y específicamente en el IVA, al existir normativa armonizada, los principios generales pasen a un segundo plano en la labor del TJUE. La realidad muestra lo contrario. El IVA cuenta con un conjunto de Directivas que regulan, prácticamente en su totalidad, el contenido del impuesto, aunque como tales, dejan a los EEMM un cierto margen de interpretación a la hora de realizar su trasposición. La particularidad con la que nos encontramos en este tributo es que no sólo se le pueden aplicar los principios generales del Derecho comunitario, sino que va a tener principios propios cuya utilidad se limita a regir esta figura impositiva, como es el caso del principio de neutralidad fiscal o el de gravamen del consumo final. Así, van a ser dos los bloques de principios aplicables al IVA. A este respecto, la tendencia del TJUE ha evolucionado con el paso del tiempo. Si bien en un principio dada la existencia de normas sustanciales que lo regulaban se centraban en éstas, a partir de la década de los 90 se generalizó la utilización de los principios del Derecho también en el marco del IVA<sup>16</sup>. Fruto de esta evolución, el principio de neutralidad fiscal ha ido adquiriendo una importancia cada vez mayor en la resolución de los conflictos del IVA por parte del TJUE, erigiéndose en uno de los criterios más relevantes, si no el que más, de interpretación de la normativa IVA. Aunque es un principio también predicable de la tributación directa, como hemos visto al analizar los conceptos de *Capital Export Neutrality* y *Capital Import Neutrality*, es en la tributación

---

generales del Derecho. Como uno de los ejemplos más conocidos, podemos citar la STJCE de 14 de febrero de 1995, *Schumacker*, Asunto C-279/93, en la que el tribunal aplicó el principio de igualdad de trato en relación con la libre circulación de trabajadores en materia de imposición de la renta sobre no residentes en Alemania. También podemos traer a colación la conocida STJCE de 11 de marzo de 2004, *Lasteyrie du Saillant*, Asunto C-9/02, en la que aplicó el principio de libertad de establecimiento para condenar el sistema francés de impuestos de salida.

<sup>16</sup> DE LA FERIA ha realizado un estudio jurisprudencial detallado al respecto del papel del Tribunal de Justicia en materia de IVA, siendo una de sus conclusiones esta aplicación de los principios generales a partir de la década de los 90: “Despite some references to the principles of the EU VAT system in judgements delivered during the 1980s, only towards the 1990s did the Court start consistently basing its decisions on the application of principles such as fiscal neutrality, VAT as a tax on consumption and the right to deduct [...] As opposed to the situation in the field of direct taxation, it used to be relatively rare for decisions of the Court of Justice in relation to VAT to be based on the application of general principles of Community law, such as non-discrimination, proportionality or legal certainty. Nevertheless, similarly to the tendency highlighted *supra* in relation to the application of VAT principles, there has been a steady rise in the application of such principles in the last few years, confirming the Court’s increased willingness to engage in principle-based decisions within the area of VAT”. DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, *op. cit.*, pp. 262-266. Para un resumen de la aplicación de los principios generales de Derecho de la UE al IVA véanse pp. 266-279.

indirecta, caracterizada por su grado de armonización, donde la neutralidad se ha consolidado como criterio fundamental y reconocido por las propias Directivas comunitarias.

## **2.- LA ARMONIZACIÓN FISCAL EN EL DERECHO COMUNITARIO**

El proceso de formación de un ente supranacional como la UE se basa en una aproximación gradual de las normativas de los EEMM en una gran variedad de ámbitos de distinta naturaleza. El transcurso de un mero mercado común sin barreras a una unión económica y, posteriormente, de forma progresiva, también a una unión política, requiere un sistema tributario que posibilite este tránsito y cuyas diferencias nacionales no representen obstáculos insalvables a dicho proyecto supranacional<sup>17</sup>. De aquí que el grado de integración económica debería tener un desarrollo correlativo de armonización fiscal<sup>18</sup>. Concretamente, el

---

<sup>17</sup> El grado de integración y desarrollo económico de la UE debería verse reflejado en este proceso de armonización fiscal. Así lo consideran CUENCA GARCÍA y LÓPEZ RODRÍGUEZ, que analizan los factores de los que debe depender “el grado y la forma de armonización deseables”, refiriéndose a los poderes públicos que asumen la ejecución de las políticas armonizadas y “también es relevante el nivel de integración económica alcanzado: una integración de mercados en una etapa inicial requiere medidas para eliminar los obstáculos tributarios que limiten la posibilidad de los agentes económicos y de los factores productivos de moverse libremente en el nuevo entorno económico, así como para evitar distorsiones en la asignación eficiente de los recursos que pueda evitar pérdidas de eficiencia. El establecimiento de una unión monetaria, con una moneda y las correspondientes políticas comunes, obliga a una mayor armonización y coordinación de las políticas fiscales y a una convergencia de las obligaciones tributarias de mayor intensidad, puesto que las diferencias en las cargas tributarias potencian sus efectos nocivos en este contexto de tipo de interés común”. CUENCA GARCÍA, E. y LÓPEZ RODRÍGUEZ, J., “El proceso de armonización fiscal e integración económica en la Unión Europea” en AA.VV., *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, Relator Gral.: DI PIETRO, A., Coords. LASARTE ÁLVAREZ, J., ADAME MARTÍNEZ, F., CEF, Madrid, 2010, p. 81.

<sup>18</sup> Por desgracia, no se ha aprovechado la crisis económica para avanzar suficientemente en este sentido. El conocido como *Pacto fiscal europeo* (Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria, de 2 de marzo de 2012) se ha centrado en mayor medida en aspectos de control económico y presupuestario que en verdaderos avances en la armonización tributaria de la normativa de los EEMM. Como afirmar ROLLI, “El tratado incorpora e integra en un marco único de las finanzas públicas algunas de las reglas y procedimientos para la coordinación de las políticas económicas, en gran medida ya introducidos o en proceso de introducción en el marco de la nueva gobernanza económica europea”, haciendo hincapié en la llamada “regla de oro” relativa a la estabilidad presupuestaria de que el déficit no



principio de neutralidad fiscal requiere un cierto grado de uniformidad en las normas que regulen los impuestos en los distintos países que conformen un mercado en el que se aspire a la libre competencia, pues de no existir proximidad entre los gravámenes de los EEMM se caerá fácilmente en una conducta radicalmente opuesta al principio de neutralidad: la competencia fiscal<sup>19</sup>. Apuntemos ahora que la competencia fiscal entre países, fruto de legislaciones tributarias dispares, condiciona en gran medida las decisiones de los operadores, sobre todo las de localización de la actividad productiva, pudiendo incitar a elegir opciones menos eficientes pero con una imposición más beneficiosa. Por ello, resulta básico entender el proceso de armonización fiscal desarrollado hasta ahora en la UE, sus luces y sus sombras, para comprender la factibilidad y el potencial de éxito del principio de neutralidad en el conjunto del sistema tributario comunitario.

La armonización normativa que realiza la UE se fundamenta en una renuncia voluntaria de los EEMM a parte de su soberanía nacional y del derecho a autoregularse. En función de cual sea el grado de esta cesión de poder estatal podemos hablar de tres conceptos diferentes que, de menor a mayor uniformidad jurídica son: coordinación/cooperación, armonización y unificación<sup>20</sup>.

---

exceda del 0,5 % del PIB (del 1 % para los países cuya deuda no supere el 60 % del PIB). ROLLI, R., “El equilibrio presupuestario en la nueva gobernanza económica europea”, *Impuestos*, nº 7, 2014, p. 55. Para mayor profundidad de lo logrado en este Pacto fiscal véase: CALVO ORTEGA, R., *El Pacto Fiscal Europeo*, Cuadernos Civitas, Aranzadi, Pamplona, 2012; CALVO VÉRGEZ, J., “La imposición de sanciones por déficit excesivo en el ámbito de la zona euro. El llamado «six-pack»”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 7, 2013, pp. 47-58 y DE MIGUEL CANUTO, E., “Reglas comunitarias de estabilidad presupuestaria y macroeconómica”, *Tribuna Fiscal*, nº 271, 2014.

<sup>19</sup> Como afirma MARTÍN RODRÍGUEZ, “donde acaba la armonización empieza la competencia”. MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., *Competencia fiscal...*, *op. cit.*, p. 181.

<sup>20</sup> A este respecto, HINNEKENS señala que no existe uniformidad en el uso de términos específicos para la aproximación de la legislación tributaria en los EEMM, planteando el autor una gran variedad de términos: armonización, aproximación, asimilación, alineamiento, coordinación, cooperación, unificación, uniformidad, entre otros. Afirma que algunos de estos términos pueden intercambiarse libremente, mientras que otros conllevan distintos enfoques de aproximarse a la cuestión. Otra óptica que plantea es que estas acepciones son graduales en función de su intensidad: “different degrees of intensity of Community involvement and different instruments applied to the tax process”. La afirmación crucial es que si estos términos se hubieran usado estrictamente en los Tratados el proceso estaría marcado por el Derecho originario y no dependería de la voluntad de los EEMM: “If the expressions of harmonization, approximation of laws, coordination, or their equivalent expressions in the other languages would have been used distinctively in the Treaty, each having a predetermined meaning of its own, they would dictate the only correct approach to the action at Community level necessary to meet EC challenges to Member States' direct taxation; but the Treaty expressions do not have such predetermined or

Hablar de coordinación implica referirnos a actitudes en las que no se crean normas que los EEMM deban acatar o transponer a su ordenamiento interno, sino que se trata de un intento de aproximación voluntaria de sus normativas desarrolladas a través de instrumentos sin carácter vinculante, como pueden ser las Recomendaciones. La labor de coordinación se desarrolla por parte de las instituciones comunitarias, especialmente la Comisión Europea, a través de lo que se conoce en la literatura anglosajona como *soft law*, que implica ausencia de constreñimiento para su adopción obligatoria por los países de la Unión<sup>21</sup>. Siendo los Estados reacios a cualquier pérdida de soberanía, la coordinación supone la conducta más respetuosa con sus intereses, sobre todo con el principio de soberanía

---

self-defining meaning. The Treaty vocabulary is undefined and leaves it to the 16 players to design the content of the action to achieve under the prevailing circumstances the specific challenges served by the particular Treaty provision in which the expression is used". HINNEKENS, L., "The Monti Report: the uphill task of harmonizing direct tax system of EC Member States", *EC Tax Review*, Kluwer Law International, Vol. 1, 1997, p. 39.

<sup>21</sup> Existen, sin embargo, críticas doctrinales al papel y a la importancia que están adquiriendo algunas normas del *Soft Law* como criterios de interpretación utilizados por el TJUE y por su *vis expansiva* que están teniendo respecto de las normativas de los EEMM. No hay que olvidar que las recomendaciones, comunicaciones, y otros documentos de la Comisión no son, como tales, normas jurídicas vinculantes, y no han experimentado el proceso de conformación democrática por el que deben pasar todas las normas de contenido tributario que, además, suelen ser parte de las materias contenidas dentro del principio de reserva de ley. Así, se critica que estos documentos, ajenos al proceso de formación de las leyes que regulan los impuestos, puedan llegar a condicionar dichas normas o la interpretación y aplicación que de ellas se pueda realizar a nivel nacional y comunitario. Véase, por todos, DI PIETRO, A., "Il consenso all'imposizione e la sua legge", *Rassegna Tributaria*, n°1, 2012, p. 11 y ss., y CHECA GONZÁLEZ, C., "La crisis del principio de reserva de Ley en materia tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 145, Civitas, Cizur Menor, 2010, pp. 25-28, donde realiza un estudio de la influencia del *Soft Law* y hace referencia a casos como la STJUE de 13 de diciembre de 1989 *Salvatore Grimaldi contra Fonds des maladies professionnelles*, Asunto C- 322/88, cuyo FJ 18° hace un análisis de la importancia de estos documentos en la interpretación que deben realizar los Tribunales nacionales y el TJUE: "los tribunales nacionales están obligados a tener en cuenta las Recomendaciones a las hora de resolver los litigios de que conocen, sobre todo cuando aquéllas ilustran acerca de la interpretación de disposiciones nacionales adoptadas con el fin de darles aplicación, o también cuando tienen por objeto completar las disposiciones comunitarias dotadas de fuerzas vinculantes". Además, ejemplifica esta circunstancia con otra Sentencia del Tribunal de Luxemburgo, la ya citada STJUE de 14 de febrero de 1995, *Finanzamt Koeln-Altstadt contra Roland Schumacker*, Asunto C-279/93, que basó su decisión en una Recomendación de la Comisión sobre el régimen de rentas percibidas por trabajadores transfronterizos. Así, podemos concluir que aunque el *soft law* sea considerado normalmente como una herramienta más propia de la cooperación que de la armonización normativa en el seno de la UE, su toma en consideración por parte del TJUE como criterio interpretativo puede dar lugar a que este tipo de normas den un paso adelante, adquiriendo plena vinculación jurídica para los EEMM.

que analizaremos a continuación. Sin embargo, el dejar a la voluntad de los EEMM la aproximación de sus legislaciones nos parece poco realista, en una Unión en la que las conductas de competencia fiscal entre sus miembros han sido, y son, una constante. Por ello, hemos planteado el término coordinación unido con el de cooperación pues las acciones sin vinculación efectiva requieren de la buena voluntad de los EEMM, conscientes de obtener cesiones de soberanía similares del resto de países o, más bien, temerosos de que puedan iniciarse procedimientos que sí tengan carácter coactivo<sup>22</sup>. En la UE, no obstante, existe más que una simple coordinación a nivel tributario.

El extremo opuesto a la mera cooperación voluntaria coordinada sería la unificación normativa. La existencia de una misma regulación tributaria en los distintos EEMM permitiría alcanzar la neutralidad externa de forma completa, pues ante mismos gravámenes los agentes económicos no tendrían incentivos para ubicarse en uno u otro lugar más allá de la propia eficiencia económica. La uniformidad llevada al extremo, sin embargo, supondría una renuncia total a la soberanía nacional, al menos en los temas que experimentaran esta igualación territorial. Actualmente hablar de unificación es no sólo una ilusión, sino que además es contraria a los propios Tratados. El reparto de competencias que éstos realizan es claro, y está regido por el principio de atribución, contenido en los arts. 4 y 5 del TUE<sup>23</sup>. Para las materias no atribuidas expresamente a las instituciones comunitarias rige el principio de subsidiariedad, que prima la independencia de los EEMM y es reflejo del respeto existente a la autonomía e independencia de los componentes de la Unión.

El punto intermedio entre la coordinación no vinculante y la unificación normativa es la armonización. La armonización no implica que los ordenamientos deban hacerse uniformes, sino únicamente que deben aproximarse en la medida en

---

<sup>22</sup> MARTÍN RODRÍGUEZ se refiere al “miedo de que la participación comunitaria pueda activar en cualquier momento los instrumentos coactivos presentes en los Tratados”, con los que el autor se refiere a los procedimientos en materia de Ayudas de Estado (arts. 107-109 TFUE) y de denuncia por incumplimiento de los Tratados (art. 258 TFUE). MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., *Competencia fiscal...*, op.cit. pág. 157.

<sup>23</sup> El art. 4.1 establece “De conformidad con lo dispuesto en el artículo 5, toda competencia no atribuida a la Unión en los Tratados corresponde a los Estados miembros”, siendo esta regla denominada en el art. 5.1 como principio de atribución, que el art. 5.2 define: “En virtud del principio de atribución, la Unión actúa dentro de los límites de las competencias que le atribuyen los Estados miembros en los Tratados para lograr los objetivos que éstos determinan. Toda competencia no atribuida a la Unión en los Tratados corresponde a los Estados miembros”.

que se considere necesaria<sup>24</sup>. Por ello, no sólo puede variar el grado de acercamiento, sino que también podemos enunciar dos tipos de armonización distintas, o que responden a motivos diversos<sup>25</sup>. En primer lugar podríamos pensar en la armonización como un fin en sí misma, por los efectos de igualación que provoca entre los sujetos que ceden soberanía. Este concepto implicaría pensar en la armonización como un paso previo a la unificación. En segundo lugar, siendo esta la opción por la que se ha decantado la UE, está la que denominaremos armonización instrumental<sup>26</sup>. Es aquélla en la que el acercamiento de las normativas nacionales se busca para obtener un fin diverso a la mera uniformidad.

En el caso de la UE, la armonización fiscal se ha planteado como una renuncia de soberanía nacional de los EEMM necesaria para la consecución del

---

<sup>24</sup> Esta definición está parcialmente extraída de la que realiza VON DER GROEBEN, que afirmaba que la armonización es la aproximación necesaria para conseguir los objetivos de neutralidad competitiva que requiere el mercado común: “It is therefore not a question of whether but only of how harmonization is to be put into effect. The founders of the Treaty already recognized that it was necessary. Harmonization does not mean that the tax systems must be made uniform, but only that they must be mutually adapted to the extent that this is necessary to make them neutral from the point of view of competition and thus to bring the tax systems into line with the competition system of the Community”. VON DER GROEBEN, H., “Policy on competition in the European Economic Community”, *Supplement to Bulletin of the European Economic Community*, 1961, p. 15.

<sup>25</sup> Un planteamiento similar realiza VEGA MOCOROA, que diferencia entre dos tipos de armonización, uno proclive a la unificación normativa y otro que sólo exige una aproximación con fines competitivos. Dado que la autora considera la unificación algo irrealizable, la armonización instrumental es la segunda mejor opción: “Ha de abandonarse la unificación fiscal a favor de un «second best», la armonización fiscal, capaz de conseguir la eliminación de las distorsiones fiscales y favorecer la integración económica con unos planteamientos más flexibles, y permitiendo a los países miembros conservar la soberanía en el tema fiscal”. Véase VEGA MOCOROA, I., *La armonización del IVA...*, op. cit., p. 65.

<sup>26</sup> VILLAR ESCURZA se pronuncia sobre esta idea argumentando la instrumentalidad de la armonización jurídica respecto al objetivo del mercado, contraponiéndolo al carácter político de la coordinación que requiere de la cooperación intergubernamental: “La armonización fiscal constituye un concepto instrumental y dinámico al servicio del mercado interior que pertenece al plano jurídico mientras que la coordinación fiscal se mueve en el nivel político y de cooperación intergubernamental, si bien en nuestros días se considera parte del denominado soft law (derecho blando) al contenerse en comunicaciones y recomendaciones de la Comisión Europea, de manera que en la práctica se desdibuja esta clásica y nítida separación conceptual”. VILLAR ESCURZA, M., “El impacto de la jurisprudencia comunitaria en la armonización y coordinación fiscal”, en AA.VV., *Unión Europea. Armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, Dir. LASARTE ÁLVAREZ, J., Coords. ADAME MARTÍNEZ, F., RAMOS PRIETO, J., Universidad Pablo de Olavide, Scuola Europea di Alti Studi Tributari, Sevilla, 2011, pág. 91.

objetivo del mercado interno y su buen funcionamiento<sup>27</sup>. Queremos volver a incidir en una misma idea, que ya hemos planteado con la definición del principio de neutralidad. Son objetivos de carácter económico los que van a determinar la formulación de las normas jurídicas y, en este caso, la armonización de éstas en los diferentes EEMM. El establecimiento de un mercado, sustentado en las libertades fundamentales de circulación y establecimiento, necesita que se eliminen las barreras que puedan existir en su interior así como las distintas distorsiones fiscales que alteren su correcto discurrir. En otras palabras, estamos hablando de la vertiente competitiva del principio de neutralidad.

La armonización comunitaria tendría como fin último la consecución de la neutralidad fiscal en la competición existente entre los operadores de los distintos países de la UE. Por ello, junto con la eliminación de fronteras comunitarias y aranceles y el establecimiento de un régimen aduanero común, la atención de las autoridades comunitarias y de los Tratados ha estado en los tributos susceptibles de influenciar en mayor medida al mercado, los impuestos indirectos y, entre ellos, el IVA y las accisas. Que el IVA, figura armonizada por excelencia, base la uniformidad de su regulación en los distintos EEMM en la consecución del principio de neutralidad debe hacernos comprender la relevancia del mismo. La neutralidad fiscal competitiva es la razón de ser de todo el proceso de armonización fiscal comunitario y debe salvaguardarse no sólo en la configuración del impuesto en concreto, sino en el conjunto de ordenamientos tributarios existentes en la Unión. Recordando la construcción que hicimos del concepto, debemos entender que el correcto funcionamiento del mercado implica no sólo permitir la competencia evitando discriminaciones, sino posibilitando que los agentes económicos, empresarios y consumidores, puedan afrontar sus decisiones de manera libre de acuerdo con su racionalidad económica.

Estamos hablando en todo momento de armonización *positiva*, en la que se dictan normas uniformes para los distintos EEMM. Dado que lo que se pretende con ellas es un objetivo instrumental a nivel del mercado interno, la herramienta

---

<sup>27</sup> El concepto de armonización instrumental se ha utilizado también en la literatura anglosajona. LEE, PEARSON y SMITH afirman que el objetivo de la armonización fiscal comunitaria es eliminar las barreras aduaneras, primando por ello en este proceso la imposición indirecta: “The principal argument advanced by the European Commission to support the package of proposals It has made is that harmonization of indirect taxes is necessary if the Community is to be able to abolish fiscal checks at frontiers. We term this argument the “instrumental” argument for harmonization. Harmonization is advocated as an *instrument* by which a desired objective (the abolition of frontier controls) can be achieved, rather than as an *end in itself*”. LEE, C., PEARSON, M., SMITH, S., *Fiscal harmonisation: An analysis...*, *op. cit.*, p. 10.

más utilizada para ello han sido las directivas, que deben ser transpuestas por los Estados a su normativa interna. Sin embargo, no es el único modo por el que las normativas tributarias nacionales se han aproximado. La extensa labor del TJUE ha constituido lo que se denomina como *armonización negativa* o *indirecta*. Como veremos específicamente para el caso del IVA, el Tribunal es el encargado de velar por el cumplimiento del Derecho comunitario, lo que le ha permitido tratar la incompatibilidad de numerosas reglas tributarias nacionales con la normativa o los principios generales de la Unión. Con su actividad, actuando como intérprete y cuidando de la correcta observancia del Derecho comunitario, se ha producido un importante proceso armonizador, que ha tenido especial relevancia en lo referente a la imposición directa, en la que la armonización *positiva* ha tenido un menor recorrido que en la tributación indirecta.

Sin embargo, la UE hace tiempo que es más que un simple mercado común entre países. Incluso más que una unión meramente económica y monetaria. Es más. Y, aun así, la armonización fiscal se fundamenta en la consecución de logros ya consolidados y asumidos por la Unión y sus ciudadanos<sup>28</sup>. El articulado del Tratado, sin embargo, tiene una clara vocación de fomento de la competitividad y de eliminación de barreras del mercado. El transcurso del tiempo no ha modificado los artículos que tratan la materia fiscal<sup>29</sup>. De hecho, las modificaciones de los Tratados constitutivos que se realizaron con el Tratado de Lisboa apenas resultaron

---

<sup>28</sup> Se plantea, así, la posibilidad de que la armonización no sea, por tanto, sólo instrumental, sino que adquiera valor por sí misma con una función de homogeneización política. Esta idea la plantea GONZÁLEZ PÁRAMO cuando compara los distintos tipos de armonización tributaria existentes en el mundo: “Esta diversidad puede explicarse, al menos en parte, si se reconoce que la armonización fiscal tiene no sólo una «función instrumental» de tipo económico, sino también una función política, con valor intrínseco e independiente de su dimensión económica. Al servicio de la función instrumental, la armonización puede ser contemplada como necesaria para crear un Mercado Interior [...] Pero la armonización fiscal es considerada en ocasiones como algo intrínsecamente deseable. En este sentido, un argumento favorable a la necesidad de armonizar la tributación se relaciona esencialmente con su «función política»”. GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M., “Armonización y competencia fiscal en Europa: Situación actual, perspectivas e implicaciones para España”, en AA.VV., *Nuevas fronteras de la política económica*, Dir. GARCÍA-MILÀ, T., Centre de Recerca en Economia Internacional, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2000, p. 95.

<sup>29</sup> Cabría repetir la frase que pronunció VOGEL en 1994 cuando afirmó que tras el Tratado de Maastricht, la armonización de los impuestos en la CEE continuaba igual de difícil: “On August 23, 1975 *The Economist* wrote «Harmonizing La Bohème with Götterdämmerung would be easier than harmonizing EEC taxes». This statement has lost nothing of its accuracy”. VOGEL, K., “Taxation of cross-border...”, *op. cit.*, p. 17.

en cambios en materia de armonización tributaria<sup>30</sup>. De hecho, los nuevos artículos del TFUE que regulan el Capítulo II del Título VII<sup>31</sup>, denominado *Disposiciones fiscales*, y que comprende los artículos 110 a 113 son una transcripción prácticamente idéntica de los antiguos artículos 90 a 93 del TCE<sup>32</sup>. Como podemos ver, no se han dado avances en la armonización de la normativa tributaria desde que ésta fue planteada como medio para llegar a un mercado común, del que gozamos desde hace más de 20 años<sup>33</sup>.

La reciente crisis económica que Europa está sufriendo ha puesto en evidencia la necesidad de una mayor aproximación en materia tributaria en la normativa de los EEMM. El Pacto Fiscal Europeo no ha supuesto el avance sin precedentes que podría haber llegado a ser y, pese a tratar cuestiones de gran relevancia como las reglas de equilibrio presupuestario y la capacidad de

---

<sup>30</sup> Tratado de Lisboa por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en Lisboa el 13 de diciembre de 2007. Este Tratado fue la solución que dieron los EEMM a la necesidad de progreso de la Unión, que se había estancado debido al rechazo de varios países del *Tratado por el que se establece una Constitución para Europa*, de 16 de diciembre de 2004.

<sup>31</sup> Título VII del TFUE: Normas comunes sobre competencia, fiscalidad y aproximación de las legislaciones.

<sup>32</sup> Es más, los nuevos Tratados eliminan el art. 293 TCE, que emplazaba a los EEMM a negociar para asegurar la supresión de la doble imposición dentro de la Comunidad. Esta supresión, sin embargo, también ha sido entendida como un paso adelante por cuanto eliminar la negociación de los países en esta materia podría abrir el campo de actuación en este sentido para la Comisión Europea. HERRERA MOLINA ha planteado esta doble posibilidad de que la derogación de dicho artículo se entienda como un fracaso o como una nueva vía: “La propuesta de supresión del art. 293 ha sido objeto de dos interpretaciones: algún autor lo considera el fracaso de los esfuerzos por eliminar la doble imposición en el ámbito comunitario, mientras que otros ven en la supresión una excelente oportunidad para que las instituciones comunitarias asuman tal objetivo”. HERRERA MOLINA, P. M., “Epitafio al art. 293 del Tratado de la Comunidad Europea: supresión de la doble imposición en el seno de la Comunidad”, en AAVV., *Justicia y Derecho Tributario*, Coords. BANACLOCHE PALAO, C., BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., BANACLOCHE PALAO, B., La Ley, Madrid, 2008, p. 649.

<sup>33</sup> Esta crítica ha sido enunciada por LASARTE ÁLVAREZ, que critica la parca evolución de los Tratados constitutivos en materia de armonización tributaria: “Estos preceptos [por los arts. 110-113 TFUE] provocan decepción puesto que son en realidad simple transcripción de los ya existentes en la última versión consolidada del anterior Tratado, que procedían a su vez prácticamente de la versión inicial; hasta el punto de que su lectura produce la impresión de que ni siquiera se ha tenido en cuenta a la hora de redactar tan solemne documento que el mercado interior llevaba en funcionamiento casi 20 años”. LASARTE ÁLVAREZ, J., “Limitaciones de las normas de los Tratados sobre armonización y coordinación fiscal y exigencias de la situación actual de la Unión Europea”, en AA.VV., *Unión Europea. Armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa...*, op. cit., p. 33.

endeudamiento de los EEMM, no ha profundizado en la aproximación de la normativa tributaria<sup>34</sup>. Lo relevante, a efectos de nuestro estudio, es que se ha dado un paso adelante en la armonización de la normativa fiscal y presupuestaria, rompiendo los límites y el corsé que supone pensar en aproximar legislaciones con la única finalidad de conseguir un mercado interno que funcione de manera neutral.

La UE es ya una unión económica para 28 países, monetaria para 17 EEMM y, en algunos aspectos, aspira a ser una unión política. No tiene sentido limitar la armonización de un aspecto clave como es la tributación a la eliminación de barreras al comercio y la consecución de las libertades fundamentales de circulación y establecimiento. Es necesario dar un paso más allá. Y no sólo nos referimos a ampliar las posibilidades de armonización tendentes a la conformación de una verdadera unión económica y fiscal sino que aún queda mucho por hacer dentro de los límites del articulado del Tratado. Debería completarse la consecución de un verdadero mercado neutral.

El buen funcionamiento del mercado no es sólo permitir que las mercancías y los servicios puedan transitar y permitir una unión aduanera. Evitar distorsiones implica ampliar la armonización estableciendo el principio de neutralidad fiscal como pilar básico de la tributación comunitaria. Diferentes normativas, o incluso diversas trasposiciones de una misma Directiva pueden provocar que existan incentivos para los operadores a realizar sus operaciones en una u otra localización o de una u otra manera. Realmente, la competencia fiscal, planteada como antagonista de la armonización tributaria, no es más que el reflejo de una infracción del principio de neutralidad. Pero la falta de armonización no sólo afecta a la neutralidad *externa*<sup>35</sup>, entendida como una cuestión de ubicación territorial, sino que puede provocar también un condicionamiento de decisiones económicas de carácter interno para los empresarios, fundamentalmente cuando la armonización sea demasiado abierta y deje un margen amplio de interpretación a los EEMM. Por ejemplo, la exención IVA de una actividad en un país y no en otro puede fomentar

---

<sup>34</sup> *Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria*, firmado el 2 de marzo de 2012 por los Estados miembros salvo el Reino Unido y la República Checa, que revisa el Pacto de Estabilidad y Crecimiento conformado por diversos Reglamentos, siendo el último de ellos el del Reglamento (UE) n° 1175/2011 de 16 de noviembre de 2011 por el que se modifica el Reglamento (CE) n° 1466/97 del Consejo, relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas. El Pacto Fiscal establece nuevas reglas para alcanzar el equilibrio presupuestario y límites de endeudamiento en función de ratios deuda/PIB.

<sup>35</sup> Analizaremos la diferencia entre neutralidad interna y externa en el apartado 4 del Capítulo II



en el primero la formación de un sector económico con más fuerza que en el segundo, provocando ineficiencias en la competencia entre empresas de distintos EEMM.

Para entender las deficiencias del proceso de armonización y las infracciones posibles del principio de neutralidad, es necesario, primero, analizar los preceptos del Tratado que la regulan. Atenderemos en inicialmente a los que permiten la armonización de la imposición indirecta y, en segundo momento a los que pueden posibilitar una aproximación de las legislaciones nacionales en tributos directos.

## **2.1.- Armonización de la fiscalidad indirecta**

Las disposiciones que albergan el contenido necesario para la armonización de la fiscalidad indirecta en la UE se encuentran reguladas en el capítulo de *Disposiciones Fiscales* del TFUE en el que se encuadran los artículos 110 a 113. La falta de modificación de estos artículos desde que fueron introducidos en el Tratado de la Comunidad Económica Europea permite comprender que sigan absolutamente centrados en la conformación de una unión aduanera en la que no existan aranceles internos de ningún tipo. Este es el objetivo de los tres primeros artículos, 110 a 112, que se refieren en todo caso al gravamen de transacciones intracomunitarias y a la necesidad de que el esquema de tributación sea neutral.

La consecución de un mercado interno requiere que la posición de todas las empresas que compiten en el mismo sea equivalente, y que las cuestiones fiscales no incentiven una modificación o alteración de su comportamiento. Fomentar la industria nacional a través de impuestos aduaneros o tributos con mayor gravamen a los productos provenientes del extranjero es una fuente de ineficiencias que fomenta el consumo de bienes internos aunque sean menos competitivos que los que podrían comprarse en otros EEMM. Desterrar estas conductas, largamente extendidas a lo largo de la historia, y conformar un mercado común sin aduanas, con libertad de circulación de mercancías y un arancel exterior común fue la motivación original para la fundación de la CEE. Además, evitando estas distorsiones de la competencia en el mercado interno y primando la elección de decisiones óptimas económicamente se estaría favoreciendo la eficiencia general de dicho mercado y su competitividad respecto al exterior. Si se evitan incentivos nacionales en el mercado común, prevalecerán las empresas más competitivas, que serán igualmente las más fuertes de cara a competir en los mercados

internacionales, frente a los que sí existiría un trato proteccionista por no formar parte del mercado interno<sup>36</sup>.

Por estas razones, la primera medida a adoptar en la armonización fiscal comunitaria fue eliminar todos los tributos fronterizos o impuestos nacionales que tuvieran los efectos de aranceles aduaneros y que pudieran perjudicar las transacciones intra-UE en comparación con las adquisiciones internas a proveedores nacionales. El art. 110 TFUE, antiguo art. 90 TCE, tiene esta misión<sup>37</sup>. Pretende evitar una tributación sobre el consumo que sea superior para los bienes importados respecto de los nacionales. Si pensamos en la teoría económica de la elección de los consumidores anteriormente planteada, y suponemos dos bienes sustitutivos que generan la misma utilidad para los particulares, establecer un impuesto que grave de manera más acusada a uno que a otro implica desviar la conducta de consumo radicalmente a favor del segundo, aunque en principio importar fuera la conducta adoptada por ser un producto más competitivo en precio.

Es necesario recalcar que la prohibición de este artículo es diferente de la contenida en el art. 30 TFUE. Éste contiene el fundamento de la Unión aduanera, y prohíbe los aranceles dentro de la UE<sup>38</sup>. Vemos que aunque su motivación sea idéntica, evitar que existan distorsiones a la neutralidad externa a través de aranceles o impuestos superiores, se refieren a aspectos diferentes. Mientras el art. 30 limita la introducción de figuras que graven únicamente las actividades de importación y exportación, y no las internas, el art. 110 trata la prohibición de tributos internos que, gravando todos los productos, interiores e importados, imponga una mayor onerosidad para los extranjeros, sí permitiendo estos impuestos si se aplicaran de igual forma a los nacionales<sup>39</sup>. La diferenciación

---

<sup>36</sup> Artículo 31 del TFUE: “El Consejo, a propuesta de la Comisión, fijará los derechos del arancel aduanero común”.

<sup>37</sup> Artículo 110 del TFUE: “Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.”

<sup>38</sup> Artículo 30 del TFUE: “Quedarán prohibidos entre los Estados miembros los derechos de aduana de importación y exportación o exacciones de efecto equivalente. Esta prohibición se aplicará también a los derechos de aduana de carácter fiscal”.

<sup>39</sup> TERRA y KAJUS recalcan esta imposibilidad de aplicación conjunta de los arts. 30 y 110 TFUE, afirmando que el art. 110 permite exacciones sobre importaciones siempre que los productos nacionales estén igualmente gravados, y afirman que estos tributos deberán seguir los límites del art. 113 TFUE: “Article 110 gives Member States discretion to levy product taxes

radica, por tanto, en que los tributos del art. 30 están prohibidos en todo caso, mientras que los del art. 110 serían admisibles si se aplicaran de forma uniforme sin importar la procedencia de los bienes y servicios gravados por el mismo.

Sin embargo, no hay que pensar que la introducción de aranceles o de impuestos al consumo superiores para los productos extranjeros sea la única forma de establecer condiciones contrarias al principio de neutralidad y que alteren la conformación de un mercado único competitivo. Las mismas ineficiencias se producen si se perjudican las importaciones y si se fomentan las exportaciones a través de devoluciones de tributos internos, reembolsos o exoneraciones que no son aplicables a los tributos de los países importadores. En esta dirección se pronuncian los artículos 111 y 112 TFUE. El primero proscribe beneficiar a los exportadores que vendan a otros EEMM con devoluciones nacionales que superen los tributos que han pagado<sup>40</sup>. Ello resultaría en un fomento claro a la exportación que, además, podría constituir ayudas de Estado, y que menoscabaría la libre competencia porque permitiría a los exportadores competir con costes más reducidos. El art. 112, por su parte, también referido a los tributos aduaneros, pues excluye explícitamente el resto de impuestos indirectos, es un compendio de los anteriores, al prohibir reembolsos o exoneraciones a la exportación y gravámenes compensatorios a la importación salvo autorización expresa y temporal por parte del Consejo<sup>41</sup>.

Los tres primeros artículos de las disposiciones fiscales tienen, por tanto, intenciones similares. Se busca alcanzar la neutralidad competitiva conformando un mercado interno en el que no existan diferencias en las operaciones intra-UE y las propiamente nacionales. Ciertamente, la conclusión a la que se llega es que los tributos indirectos deben aplicarse de forma uniforme a todos los productos,

---

within the limits set by the EU harmonization measures taken on the basis of Article 113, and within the limits set by Article 110 itself, whereas Article 30 gives no discretion whatsoever to Member States to levy any charge that has the effect of a customs duty, however small or indirect”. TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, *op. cit.*, p. 22.

<sup>40</sup> Art. 111 TFUE, antiguo art. 91 TCE: “Los productos exportados al territorio de uno de los Estados miembros no podrán beneficiarse de ninguna devolución de tributos internos superior al importe de aquellos con que hayan sido gravados directa o indirectamente”.

<sup>41</sup> Art. 112 TFUE, antiguo art. 92 TCE: “En cuanto a los tributos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos, no se podrán conceder exoneraciones ni reembolsos a las exportaciones a los demás Estados miembros ni imponer gravámenes compensatorios a las importaciones procedentes de los Estados miembros, a menos que las medidas proyectadas hubieren sido previamente aprobadas por el Consejo, a propuesta de la Comisión, para un período de tiempo limitado”.

indiferentemente de su origen (siempre hablando de transacciones intracomunitarias, pues en las transacciones con terceros estados esta prevalencia del librecambismo respecto del proteccionismo no acontece, existiendo una regulación arancelaria común para el conjunto de la Unión). La clave radica en que la imposición indirecta deberá provocar efectos similares en la producción y el consumo, es decir, deberán ser neutrales<sup>42</sup>. Sólo impuestos que estén configurados a nivel de la UE bajo el prisma del principio de neutralidad podrán entrar dentro de los objetivos de armonización que pretendieron los EEMM con la introducción de estos artículos fiscales<sup>43</sup>. Este es el sentido que tiene el siguiente artículo, el art. 113 TFUE, que es el fundamento de la armonización del IVA y del resto de impuestos indirectos a nivel comunitario, y que afirma lo siguiente:

“El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia”.

---

<sup>42</sup> Serán los distintos tributos indirectos armonizados, fundamentalmente IVA e Impuestos Especiales, los que cumplirán estos requisitos de trato idéntico a productos nacionales y de la UE en general. Así se manifiestan TERRA y WATTEL, que afirman que el art. 110 TFUE (antiguo art. 90 TCE) sólo permite tributos que, al compararse con los que sufren los productos internos, sean equivalentes: “Article 110 only allows product taxation as part of general internal consumption tax which is levied indiscriminately on both domestic and foreign products, such as turnover taxes (the VAT), excise duties and taxes on the registration of new motor cars [...] Application of the first paragraph of Article 110 («similar products») requires a comparison of foreign and domestic products (are they ‘similar’?), and a comparison of the fiscal burdens on these products. Similarity is mainly determined on the basis of whether the products serve similar consumer needs and have similar characteristics, placing them in a competitive (potential substitution) relation”. TERRA, B., WATTEL, P., *European Tax Law...*, op. cit., pp. 11, 13.

<sup>43</sup> MONDINI afirma que es a través de un IVA construido sobre el principio de neutralidad como mejor se pueden cumplir las prescripciones del art. 113 TFUE: “Si potrebbe quindi affermare (adoperando la terminologia tipica del giudizio di proporzionalità) che la neutralità dell’imposta o, meglio, l’insieme dei meccanismi giuridici predisposti nella Direttiva e volti a renderla effettiva, rappresenti il mezzo più adeguato e meno lesivo per realizzare, attraverso l’armonizzazione dell’imposizione sul consumo, la prescrizione dell’art. 113 del TFUE”. MONDINI, A., *Contributo allo studio del principio...*, op. cit., p. 241.

El art. 113 TFUE es continuador del art. 93 TCE, aunque ha introducido leves diferencias en su redacción. El principal cambio es que se ha sustituido “para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior en el plazo previsto en el artículo 14” por “para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia”. Realmente se ha introducido únicamente la necesidad de evitar distorsiones de la competencia, y será la amplitud con la que entendamos este concepto el que nos marcará el verdadero alcance de la modificación del artículo. Por un lado, podría considerarse como una adición poco menos que superflua, pues el funcionamiento del mercado interior, para que sea correcto, requiere que el principio de neutralidad esté presente en el mismo, y para ello no pueden existir distorsiones a la competencia en el mismo<sup>44</sup>.

Sin embargo, también podríamos pensar que con esta ampliación del significado se ha querido extender la armonización a todas las distorsiones de la competencia que puedan generarse, y no únicamente a las relativas a la neutralidad referida a las transacciones intra-UE<sup>45</sup>. El término “distorsiones de la competencia” puede entenderse referido a un concepto general de neutralidad fiscal por cuanto configurar un tributo que obligue a los agentes económicos a optar por una conducta determinada puede provocar una distorsión de la eficiencia del mercado<sup>46</sup>. Dudamos de que la intención de los Estados miembros fuera ampliar el ámbito de armonización y confirmar así todas las vertientes del principio de neutralidad fiscal en los Tratados constitutivos. Sin embargo, una interpretación literal de los términos plasmados en el artículo avalaría esta reflexión. La competencia es susceptible de ser distorsionada no sólo a través de tributos que determinen la localización o dificulten las transacciones entre agentes económicos de distintos Estados, sino que puede también alterarse mediante artificios jurídicos

---

<sup>44</sup> En un sentido similar véase TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, *op. cit.*, p. 6.

<sup>45</sup> MARCHESSOU lo califica como un objetivo que se añade al de la consecución del mercado interno: “Perlomeno, l’armonizzazione dell’IVA e delle accise non ha più soltanto l’ambizione di consentire lo sviluppo del mercato interno, ma anche l’obiettivo di combattere le distorsioni della concorrenza: questo potrebbe essere un fondamento normativo importante per la Corte”. MARCHESSOU, P., “Le conseguenze fiscali del Trattato di Lisbona”, *Rassegna Tributaria*, n° 3, 2010, pp. 600-601.

<sup>46</sup> Acometeremos un análisis con mayor profundidad del concepto de distorsión de la competencia en el apartado 3 de este mismo capítulo.

que condicionen toda otra serie de decisiones económicas, perjudicando en términos de costes fiscales a los operadores que no las adopten.

Por tanto, consideramos que el cambio introducido por el Tratado de Lisboa en el nuevo art. 113 TFUE amplía parcialmente el campo de armonización de los impuestos indirectos. No sólo debe utilizarse para la conformación del mercado interno, sino para que no existan distorsiones en la competencia empresarial, entendidas éstas en sentido amplio. Así, nosotros consideramos que con la nueva adición se pretende alcanzar una competencia más completa y neutral, toda vez que el mercado interno es ya una realidad asentada en los EEMM.

Esta afirmación, no obstante, no debe entenderse como una mera conjetura interesada, dado que con ella se dota de mayor recorrido y contenido al principio de neutralidad fiscal, objeto de nuestro estudio. Al contrario. Trata de reconocer el desarrollo que ha experimentado la concepción de mercado interno y los sucesivos avances y problemas que han ido surgiendo. En un momento histórico en el que la competencia fiscal se ha convertido en un problema, o en el que ha sido necesario un pacto fiscal a nivel global sobre cuestiones presupuestarias y de déficit público no nos parece razonable seguir entendiendo las distorsiones a la competencia únicamente como barreras al comercio entre EEMM. Abogamos, en suma, por una interpretación de este concepto más amplia, que sí supondría una innovación en lo referente al nuevo artículo. Entenderlo de esta manera implica que el propio Tratado encomienda al Consejo ir más allá y buscar la eficiencia económica en términos de fiscalidad indirecta en el conjunto de operaciones económicas, por cuanto ésta es el resultado de una competencia verdaderamente libre y neutral.

El art. 113 TFUE, por tanto, fundamenta la armonización comunitaria en el principio de neutralidad. La razón de que se limite el contenido de este artículo a la fiscalidad indirecta se debe a que son los tributos que inciden más directamente en las transacciones comerciales y, por otro lado, son aquéllos en los que se encuentran menos presentes otras funciones del tributo, como la redistribución de la riqueza. De hecho, dicho artículo es la base del proceso de armonización del IVA comunitario y, al mismo tiempo, es el origen de que este impuesto se construya en torno a la neutralidad fiscal. El IVA, aunque teóricamente un impuesto sobre el consumo, se armoniza por su consideración como un tributo sobre el “volumen de negocios”, tal y como se encuadra en el art. 113 TFUE, y es el paradigma de la armonización fiscal comunitaria. Ya desde la Primera Directiva reguladora del impuesto se ha venido reconociendo su naturaleza derivada del mandato expreso de los Tratados constitutivos, creándose con la intención de buscar la neutralidad competencial, así como su importancia para la formación del

mercado común. Es muy relevante comentar que, ya desde los inicios del IVA, el concepto de neutralidad que se usó era amplio, englobando tanto aspectos relacionados únicamente con transacciones intracomunitarias como de homogeneización de la estructura de los impuestos sobre el volumen de negocio ya existentes. Concretamente, la preocupación por alcanzar la neutralidad interna fue crucial, pues con su introducción se pretendía sustituir los impuestos con formato “en cascada”, que determinaban la carga tributaria en función de la longitud y el número de transacciones realizadas en el ciclo productivo<sup>47</sup>. Aunque no se hubiera introducido aún la prohibición de “distorsiones competitivas”, los EEMM entendieron que este tipo de tributos eran un obstáculo para la formación del mercado único.

El impuesto se fundaba, por tanto, en una concepción amplia del principio de neutralidad. Además, la jurisprudencia del TJUE hace mucho que fue más allá de la neutralidad como mero aspecto concerniente a las transacciones intra-UE y a la neutralidad respecto a la longitud del ciclo productivo, y ha construido un principio mucho más complejo y completo. La armonización del IVA, sustentada en un artículo que la supeditaba al mero logro del funcionamiento del mercado interno, ha estado marcada por unos objetivos más ambiciosos en lo referente al principio de neutralidad, aunque aún existan un gran número de excepciones que introducen vulneraciones del mismo. Por ello, entendemos que con este cambio en el articulado del Tratado se pretende recoger esta nueva concepción del principio de neutralidad, que se ha convertido en el motor de la armonización de un tributo de la importancia del IVA<sup>48</sup>.

---

<sup>47</sup> El preámbulo de la Primera Directiva IVA afirmaba su naturaleza armonizada en cumplimiento de este artículo. Además, en la STJCE de 1 de abril 1982, *Hong Kong Trade*, Asunto C-89/81, se afirma que el motivo de esta armonización es alcanzar una neutralidad competencial, entendiendo ésta como un impuesto sobre la cifra de negocios que fuera neutral en un sentido interno respecto al número de etapas del proceso productivo. Este análisis lo plantea COMELLI, A., *IVA comunitaria e IVA nazionale...*, op. cit., pp. 309-310.

<sup>48</sup> Aunque el conjunto del Derecho de la UE es vinculante para todos los EEMM, incluidos aquéllos que quieran adherirse a la Unión, es normal ver que en las actas de adhesión de los distintos Estados se hayan podido incluir excepciones en lo referentes a la fiscalidad indirecta, como ocurrió, por ejemplo, con las Actas de Portugal y España. Véase TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, op. cit., p. 17, que resumen este proceso de “lo tomas o lo dejas” respecto de la normativa de la UE, pero también comentan estas posibles excepciones: “The *acquis* is all that has been acquired at EU level, i.e. the applicable primary and secondary EU law. The *acquis* has to be accepted by the candidate States for accession to the Union. Although in principle it is «take it, or leave it», the Acts of Accession are used to agree on temporary exceptions to the *acquis*,

Junto con el IVA, la armonización de la fiscalidad indirecta en la UE ha tenido otro pilar fundamental, los impuestos especiales sobre determinados consumos. Los productos sobre los que se han armonizado tributos indirectos son: alcohol y bebidas alcohólicas, cigarrillos y labores del tabaco y determinados productos energéticos. Regulados en la Directiva del Consejo 2008/118/CE<sup>49</sup>, estos tributos tienen una influencia directa en el precio de los productos que gravan y, en el caso de los energéticos, también en muchos otros bienes y servicios que los requieren para su producción. Al afectar directamente a las transacciones comerciales de los géneros susceptibles de gravamen, la armonización de los mismos resultaba fundamental para que su circulación fuera acorde con el mercado común que se creó con la CEE. De forma similar a lo que ocurre con el IVA, los IIEE tienen una gran potencialidad de distorsión de los mercados de dichos bienes,

---

specially, so it seems, in the field of indirect taxation. One rather remarkable exception can be found in the Act of Accession of Spain and Portugal”.

<sup>49</sup> Directiva del Consejo 2008/118/CE, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE. Esta Directiva, aplicable a la globalidad de los impuestos especiales, convive con directivas concretas para cada uno de ellos. Esto ha provocado que se la califique de Directiva *horizontal*, mientras que las específicas sean denominadas *verticales*. PÉREZ ROYO, F., “Los impuestos especiales y otros impuestos menores”, en AA.VV., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Segunda Edición, director: Fernando Pérez Royo, Tecnos, Madrid, 2008, p. 867. Las principales directivas verticales son: la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos impositivos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, la Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno y la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011 sobre la estructura y los tipos de impuesto especial aplicados a las labores del tabaco, que deroga las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y la Directiva 95/59/CE. Dado que este trabajo está enfocado al IVA, para un análisis en profundidad de los IIEE nos remitimos a las siguientes obras: CÁMARA BARROSO, M. C., *La armonización del impuesto sobre hidrocarburos en la Unión Europea*, Dykinson, Madrid, 2014; FORTE, E. P., CERIONI, F. y PALACCHINO, T., *Il diritto tributario europeo, Imposizione indiretta negli scambi internazionali, adempimenti frontaliere e accise*, Il Sole 24 ore, Milán, 2004, pp. 709 y ss.; GONZÁLEZ-JARABA, M., *Los impuestos especiales de ámbito comunitario: (alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*, La Ley, Madrid, 2005, y TERRA, B., WATTEL, P., *European Tax Law...*, *op. cit.*, pp. 463-560. ERES SÁEZ, C., “La nueva Directiva en materia de Impuestos Especiales. Principales modificaciones. Incidencia sobre la normativa nacional. Particularidades en relación a las pérdidas y la circulación”, *Tribuna Fiscal*, nº 231, 2010, pp. 70-75.



pudiendo infringir acusadamente el principio de neutralidad<sup>50</sup>. Esto hace que su armonización sea clave para no obstaculizar los intercambios en los sectores afectados.

Por último, debemos comentar que el art. 113 TFUE no sólo hace referencia a los impuestos sobre el volumen de negocio y sobre consumos específicos. También introduce una cláusula para armonizar toda la fiscalidad indirecta (“otros impuestos indirectos”) que puedan afectar al funcionamiento del mercado interno o causar las mencionadas distorsiones. Dentro de este “cajón de sastre” que encontramos en el artículo debemos hacer mención especial a la armonización que se ha producido en la imposición indirecta sobre concentración de capitales. Inicialmente regulada en la Directiva 69/335/CEE<sup>51</sup>, que posteriormente vendría modificada por la Directiva 85/303/CEE<sup>52</sup>, está actualmente desarrollada en la Directiva 2008/7/CE<sup>53</sup>.

Esta Directiva, con una clara vocación de eliminación de estas figuras, ha dado un golpe definitivo a este tipo de imposición indirecta, pues su art. 7.1 ha establecido que aquéllos EEMM que no dispusieran de un gravamen sobre la concentración de capitales antes de uno de enero de 2006 no podrán introducirlo, sólo estando permitida su conservación para los que tuvieran regulado el mismo antes de 2006. Además, si con posterioridad a la fecha mencionada se dejara de

---

<sup>50</sup> Hay que tener en cuenta que la mayoría de los productos sobre los que recaen los impuestos especiales son bienes con una demanda muy inelástica, lo que posibilita realizar una gran recaudación a través de impuestos al consumo. Recordemos que al ser bienes inelásticos el incremento en el precio que supone la introducción de los IIEE no reduce en gran cuantía su demanda. Además, se trata de productos con pocos sustitutivos que puedan aprovecharse de este incremento del precio para atraer a los consumidores. Por ello, permitir distintos impuestos a estos productos en el mercado interno podría dar lugar a un incremento de actuaciones de competencia fiscal entre los EEMM si no se producía una armonización de estos impuestos, razón que motivó su implementación y que, si bien no ha sido capaz de eliminar por completo las actuaciones de competencia fiscal en este ámbito, sí ha logrado reducirlas a situaciones de compras de localizaciones fronterizas y de proximidad entre EEMM. En el caso de los bienes sujetos a IIEE, es conveniente citar la existencia de una franquicia que limita la cantidad de bienes con los que se puede transitar de una frontera a otra de los EEMM. MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M., *Competencia Fiscal... op. cit.*, pp. 294 y ss.

<sup>51</sup> Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

<sup>52</sup> Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, por la que se modifica la Directiva 69/335/CEE relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

<sup>53</sup> Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

aplicar dicho tributo, no podrá ser reinstaurado por el EM posteriormente (art. 7.2)<sup>54</sup>. Ésta es la situación en la que se ha encontrado, por ejemplo, España, donde el Real Decreto-Ley 13/2010<sup>55</sup> exoneró del impuesto de Operaciones Societarias a “todas las operaciones dirigidas a la creación, capitalización y mantenimiento de las empresas”. Esta exención ha acarreado que dicho tributo no pueda volver a tomar forma en España<sup>56</sup>.

A diferencia de la imposición indirecta sobre la concentración de capitales, sector tributario en declive, en la actualidad existen propuestas para la introducción de un gravamen sobre las transacciones financieras a nivel de la UE. La Comisión Europea ha publicado en 2011 una Propuesta de Directiva que modificaría la Directiva 2008/7/CE, y que introduciría un tributo al respecto<sup>57</sup>. La influencia del mismo sobre el factor más móvil de todos, el capital, y los fuertes intereses de algunos EEMM hacen que aún no se haya alcanzado un acuerdo sobre su adopción<sup>58</sup>. Deberemos estar atentos, pues, a posibles novedades aunque resulta

---

<sup>54</sup> Para un análisis en profundidad del contenido de esta Directiva véase DE PABLO VARONA, C., “La Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales”, *Noticias de la Unión Europea*, n. 294, 2009, pp. 73-126; y RAMOS PRIETO, J., “La armonización de la imposición indirecta sobre la concentración de capitales”, en AA.VV., *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, op. cit., pp. 225-232.

<sup>55</sup> Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo.

<sup>56</sup> En este sentido se ha pronunciado RAMOS PRIETO, que calificó esta supresión de “irreversible”, y realizó un estudio detallado sobre la repercusión de este Decreto-ley a la vista de la citada Directiva 2008/7/CE. RAMOS PRIETO, J., “La supresión del impuesto sobre operaciones societarias: consideraciones críticas sobre una medida que no tiene vuelta atrás”, *Quincena Fiscal*, n. 1-2, 2012, pp. 43-78.

<sup>57</sup> COM (2011) 594 final, *Propuesta de Directiva del Consejo, de 28 de septiembre de 2011, relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE*, 28 de septiembre de 2011, que es desarrollo de las SEC (2011) 102 final y SEC (2011) 103 final. Recientemente en mayo de 2014 el ECONFIN se ha reunido para avanzar en este impuesto, y únicamente 10 EEMM (Alemania, Francia, Italia, España, Bélgica, Austria, Portugal, Grecia, Eslovaquia y Estonia) han abogado por su instauración a partir de 2016. “Los socios europeos aplazan la entrada en vigor de la tasa Tobin a 2016”, *El País*, 6 de mayo de 2014.

<sup>58</sup> Para un estudio en profundidad de este tributo véase DELMÁS GONZÁLEZ, F. J., “Propuesta de Directiva de Impuesto sobre Transacciones Financieras”, *Crónica Tributaria*, N° 145, IEF, Madrid, 2012, pp. 75-96; DIETLEIN, G., “National Approaches towards a Financial Transaction Tax and Their Compatibility with European Law”, *EC Tax Review*, Vol. 4, Kluwer Law International, 2012, pp. 207-211; HENKOW, O., “The Commission’s Proposal for a

curioso que un impuesto indirecto, armonizado bajo el art. 113 TFUE que pretende evitar distorsiones en el mercado, pueda condicionar y perjudicar la competitividad del sector financiero de la UE a nivel internacional.

Como observamos, la fiscalidad indirecta ha encontrado un desarrollo amplio bajo el amparo del citado art. 113 TFUE, siempre con un objetivo claro de construcción y conformación del mercado interno. Que éste fuera la finalidad primitiva de la CEE ha provocado que el progreso de la armonización de la imposición directa sólo haya sido realizada, y parcialmente, una vez que los principales tributos indirectos, IVA e IIEE han sido creados y consolidados<sup>59</sup>. En el siguiente apartado vamos a ver cómo regulan los Tratados las posibilidades de armonización de las figuras directas y enunciaremos brevemente los logros en este campo

## **2.2.- Armonización de la fiscalidad directa**

El pilar fundamental sobre el que se ha constituido la UE ha sido el mercado interno y, como principal condicionante de éste, los mayores esfuerzos armonizadores en temas fiscales en el marco de la Unión han sido los realizados en la imposición indirecta ya comentada. Sin embargo, la propia evolución de las transacciones comerciales generadas por la consolidación de dicho mercado común, unida a las grandes diferencias existentes en los distintos EEMM en los gravámenes directos ha provocado que conductas como la competencia fiscal o la utilización de precios de transferencia se hayan generalizado. Se han desarrollado numerosas propuestas, como la de utilizar una Base Imponible Común Consolidada sobre el Impuesto de Sociedades (BICCS)<sup>60</sup>, pero la ausencia de

---

Common System of Financial Transaction Tax: A Legal Appraisal”, *EC Tax Review*, Vol. 1, Kluwer Law International, 2012, pp. 5-16.

<sup>59</sup> Como afirman TERRA y WATTEL, sólo después de que se creara el mercado común basado en las libertades de circulación se ha podido centrar la atención en la tributación directa: “The initial concentration of the EU tax harmonization efforts on indirect taxes reveals the EU’s origin as a free trade area. Only after free trade was more or less accomplished, attention turned to the more complex direct-tax impediments to the internal market, notably the distortive effects of direct taxation on decisions of economic operators as to where to invest, where to produce, where to establish, where to sell, where to employ and where to be employed”. TERRA, B., WATTEL, P., *European Tax Law...*, *op. cit.*, p. 13.

<sup>60</sup> Su denominación anglosajona es Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB), y ha sido objeto de una propuesta en firme de la Comisión Europea, *Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre*

artículos específicos en los Tratados constitutivos que contemplen la armonización de la fiscalidad directa ha dificultado este proceso. Concretamente, la fiscalidad directa no viene mencionada como tal en los Tratados, debiendo acudir a artículos de armonización generales para desarrollar esta labor. Hubiera sido un gran avance si con el Tratado de Lisboa se hubieran introducido disposiciones para este tipo de impuestos de forma similar a las contenidas en el art. 113 TFUE<sup>61</sup>. Sin embargo, la fiscalidad sigue estando excluida del art. 114 TFUE, artículo fundamental del proceso de aproximación de las legislaciones de los EEMM, quedando únicamente posibilitada la armonización de los impuestos directos por el art. 115 TFUE<sup>62</sup>.

Este artículo tiene tres claves diferenciadas. Por un lado, exige unanimidad, como ocurre con la armonización de normas sobre impuestos indirectos, dando derecho a veto a cada uno de los EEMM. Por otro, sólo es aplicable para reglas que afecten “directamente” al mercado interior. Entendemos que la necesidad de esta influencia “directa” es incluso más restrictiva que la existente para los impuestos indirectos, donde se reclama que sea necesaria para el buen

---

*sociedades (BICIS)*, de 16 de marzo de 2011, COM (2011) 121 final. Para un análisis en profundidad de los avances realizados en esta materia véanse las siguientes obras colectivas que han estudiado con detalle las ventajas y las dificultades con las que se encuentra la propuesta, así como los notables impedimentos que están encontrando en las posturas de varios EEMM: AAVV., *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law Vol. 53, Dirs. LANG, M., PISTONE, P. SCHUCH, J., STARINGER, C., LINDE, 2008; VAN EIJSDEN, J. A. R., VAN DE STREEK, J. L., STRIK, S. A. W. J., *Common consolidated corporate tax base (CCCTB) Fed fiscal brochures*, Kluwer International Law, 2011; AAVV., *A common consolidated corporate tax base for Europe*, Dirs. SCHÖN, W., SCHREIBER, U., SPENGEL, C., Springer, Berlín, 2008; AA.VV., *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª ed.) “Desafíos de la Hacienda pública española” (2ª parte). La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Coord. GARCÍA- HERRERA BLANCO, C., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2012, FLORIS, F., VITALE, F., “La comunicazione della Commissione europea relativa alla base imponibile consolidata comune per le società (CCCTB). Breve sintesi ed alcune riflessioni sulla ripartizione della base imponibile consolidata”, *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2006, pp. 163-170; CANÈ, D., “La proposta di Direttiva per una CCCTB: una analisi per principi”, *Rassegna Tributaria*, 2012, pp. 1511-1546.

<sup>61</sup> CAAMAÑO ANIDO, M., “La armonización fiscal en los Tratados de la Unión Europea”, AA.VV., *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma. Relator General: Adriano Di Pietro*, CEF, Madrid, 2010, pp. 53-60.

<sup>62</sup> El artículo 115 TFUE, antiguo artículo 94 TCE, dice lo siguiente: “Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior”.

funcionamiento del mercado interior. No sólo exige que afecte el funcionamiento del mismo, sino que además establece que esta alteración sea de una determinada forma, debiendo ser directa. Por último, debe aplicarse obligatoriamente a través de Directivas, no pudiendo ejecutarse a través de Reglamentos que tienen eficacia directa<sup>63</sup>. Como se extrae del proceso de elaboración de las Directivas en este ámbito de fiscalidad directa en la UE, este artículo ha sido el fundamento de las pocas actuaciones de armonización que se han desarrollado, pese a la existencia de otras posibilidades como las que mostramos a continuación.

Así, hay dos artículos adicionales del TFUE que podrían ser utilizados para realizar una aproximación de las legislaciones de los EEMM en materia de fiscalidad. El art. 116 representa un mecanismo de supervivencia del mercado interno, por el que la regla de la unanimidad puede decaer en pos de una mayoría cualificada cuando la Comisión se percate de divergencias en las normativas nacionales que den lugar a una distorsión “que deba eliminarse”<sup>64</sup>. El art. 117, por su lado, establece el procedimiento que pueden seguir los Estados que prevean que la normativa nacional que van a aplicar pueda provocar una distorsión que, como afirma el art. 116, deba ser suprimida<sup>65</sup>. Decimos que estos artículos, sobre todo el

---

<sup>63</sup> Cuestión diferente es la utilización en estos campos de Actos sin fuerza vinculante, como es el caso de las Recomendaciones, muy usadas para intentar generar líneas de aproximación y puntos de acuerdo en estas cuestiones.

<sup>64</sup> El art. 116 TFUE, antiguo art. 96 TCE, dice así: “En caso de que la Comisión compruebe que una divergencia entre las disposiciones legales, reglamentarias o administrativas de los Estados miembros falsea las condiciones de competencia en el mercado interior y provoca, por tal motivo, una distorsión que deba eliminarse, procederá a celebrar consultas con los Estados miembros interesados.

Si tales consultas no permitieren llegar a un acuerdo para suprimir dicha distorsión, el Parlamento Europeo y el Consejo adoptarán, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, las directivas necesarias a este fin. Podrán adoptarse cualesquiera otras medidas apropiadas previstas en los Tratados.”

<sup>65</sup> El art. 117 TFUE, continuador de art. 97 TCE, es el siguiente: “1. Cuando exista motivo para temer que la adopción o la modificación de una disposición legal, reglamentaria o administrativa pueda provocar una distorsión en el sentido definido en el artículo 96, el Estado miembro que pretenda adoptar tales medidas consultará a la Comisión. Después de haber consultado a los Estados miembros, la Comisión recomendará a los Estados interesados las medidas apropiadas para evitar tal distorsión. Un análisis de este artículo en su formulación en el TCE en FALCÓN Y TELLÁ, R., *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988, pp. 131-134.

2. Si el Estado que pretendiere adoptar o modificar disposiciones nacionales no se atiene a la recomendación que la Comisión le haya dirigido, no podrá pedirse a los demás Estados miembros, en aplicación del artículo 116, que modifiquen sus disposiciones nacionales para eliminar dicha distorsión. Si el Estado miembro que no ha tenido en cuenta la recomendación de

primero, suponen un mecanismo de supervivencia o autodefensa del propio mercado interno, porque implica comenzar un proceso armonizador por parte de la Comisión Europea al observar una divergencia con la que, para el funcionamiento del mercado, es imperativo acabar. Estos artículos han servido como mecanismo de amenaza por parte de la Comisión para forzar a la búsqueda de acuerdos entre los EEMM en determinadas materias, pero nunca ha sido utilizado realmente en materia fiscal<sup>66</sup>.

Planteadas las posibilidades que permite el TFUE para la aproximación de legislaciones, debemos comentar el aspecto clave respecto de la armonización de la fiscalidad directa, y es que está condicionada por un principio fundamental del Derecho de la UE: el principio de subsidiariedad. Éste se encuentra enmarcado en el art. 5 TUE, que establece la distribución de competencias entre la UE y los EEMM, debiendo la UE actuar “dentro de los límites de las competencias que le atribuyen los Estados miembros en los Tratados para lograr los objetivos que éstos determinan”, y dejando a los EEMM las competencias que no se le hayan atribuido. De acuerdo con el artículo 5.3 TUE:

“En virtud del principio de subsidiariedad, en los ámbitos que no sean de su competencia exclusiva, la Unión intervendrá sólo en caso de que, y en la medida en que, los objetivos de la acción pretendida no puedan ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, ni a nivel central ni a nivel regional y local, sino que puedan alcanzarse mejor, debido a la dimensión o a los efectos de la acción pretendida, a escala de la Unión”.

Este artículo es un mandamiento para la UE y no para los EEMM, que restringe y limita el campo de actuación de las instituciones comunitarias. Sin embargo, el propio Tratado en su art. 352 TFUE incluye un procedimiento

---

la Comisión provocare una distorsión únicamente en perjuicio propio, no serán aplicables las disposiciones del artículo 116.”

<sup>66</sup> Así lo afirman TERRA y WATTEL, que les quitan relevancia dado su nulo uso en materia fiscal: “Articles 116 and 117 have not played any significant role in the Union policy up till now. In the past, the Commission has only threatened the Member States with the use of the procedure in Articles 116 and 117 in tax matters, but it has never done so to date. Nevertheless, unfettered double taxation as a result of operating in more than one EU jurisdiction may well be viewed as a very serious market distortion. Possibly, the Commission does not feel the need to try the possibilities of Articles 116, and 117, the use of which would probably be regarded as the nuclear option by the Member States [...]”. TERRA, B., WATTEL, P., *European Tax Law...*, *op. cit.*, p. 29

específico por el que se pueden regular materias ajenas a las competencias de la UE y que recoge la doctrina de los poderes implícitos<sup>67</sup>. Así, los EEMM estarán vinculados no sólo por las competencias atribuidas a la UE, sino que también podrán realizar cesiones de soberanía excepcionales que superen el principio de subsidiariedad. El principio de subsidiariedad es una presunción a favor de la descentralización de la toma de decisiones, basada en la consideración que la mayor cercanía a los ciudadanos de una Administración podrá solucionar sus problemas con mayor corrección<sup>68</sup>. Así, este principio ha sido planteado como una forma de defender la soberanía nacional de los EEMM, aunque sus detractores han

---

<sup>67</sup> El art. 352 del TFUE, anterior art. 308 TCE, establece en su apartado 1 lo que sigue: “Cuando se considere necesaria una acción de la Unión en el ámbito de las políticas definidas en los Tratados para alcanzar uno de los objetivos fijados por éstos, sin que se hayan previsto en ellos los poderes de actuación necesarios a tal efecto, el Consejo adoptará las disposiciones adecuadas por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa aprobación del Parlamento Europeo. Cuando el Consejo adopte dichas disposiciones con arreglo a un procedimiento legislativo especial, se pronunciará también por unanimidad, a propuesta de la Comisión y previa aprobación del Parlamento Europeo”. Este artículo establece varios requisitos que debemos apuntar. En primer lugar, vuelve a exigir la necesidad de la acción conjunta de la UE, cuando ésta no tenga competencia atribuida para ello, para alcanzar los objetivos marcados por los Tratados, y en segundo lugar, debe acordarse dicha norma por unanimidad. Es decir, no sólo es necesario que se den los requisitos que permitan infringir el mandato del principio de atribución, sino que para aplicar ese principio de subsidiariedad debe además requerirse una situación de necesidad para lograr un objetivo del Tratado. Un análisis detallado de la utilidad de este artículo, su desarrollo en los Tratados y, sobre todo, la importancia de añadir al requisito de unanimidad la previa aprobación del Parlamento Europeo, lo encontramos en MANGAS MARTÍN, A., LIÑÁN NOGUERAS, D. J., *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, Tecnos, Madrid, 2012, pp. 75-77.

<sup>68</sup> Esta idea es planteada por BRANDS, que afirma que la descentralización provocada por la aplicación del principio de subsidiariedad en asuntos fiscales tiende al federalismo fiscal, aunque éste pueda provocar determinadas ineficiencias: “Obviously, the subsidiarity principle is closely linked to the theory of fiscal federalism. The theory of fiscal federalism has shown that the most important argument for decentralization is that it allows the member states to have different levels of government reflecting different income levels, different histories, different cultures, different economies, etc. However, decentralization will also involve costs. As you probably know, from an economic point of view, there are two important arguments for centralization: namely, centralization may involve economies of scale and may avoid undesired spillover effects”. BRANDS, J., “Comment: Trade-off between Subsidiarity and Neutrality”, en VOGEL, K., BRANDS, J., VAN RAAD, K., *Taxation of cross-border income, harmonization, and Tax neutrality under European Community Law. An Institutional Approach*, Kluwer International Law, Ámsterdam, 1994, p. 37.

vito en él la incapacidad y debilidad de la Unión de conformar un verdadero proceso armonizador<sup>69</sup>.

La primacía de actuación sobre las materias no exclusivas corresponde a los EEMM, siendo la actuación de la UE subsidiaria, y condicionada a la obtención de determinados logros. El artículo menciona expresamente dos motivos por los que la actuación de la UE puede considerarse que mejora la de los EEMM de forma independiente: la dimensión de la acción o sus efectos. Respecto a la primera parece claro que se está refiriendo a la posible existencia de economías de escala en las actuaciones gubernamentales respecto a las de autoridades de menor rango. Sin embargo, y aunque en cuestiones de fiscalidad pueda afirmarse que la actuación a nivel comunitario pudiera generar unas economías de escala especiales que impliquen la necesidad de una normativa armonizada, es la segunda de las razones la que puede entenderse aplicable sustancialmente a la tributación: la búsqueda de determinados efectos que a nivel de cada Estado miembro no pueden obtenerse. A este respecto, la doctrina ha venido refiriéndose a las pérdidas de eficiencia a nivel de la Unión que genera la descentralización de la normativa fiscal<sup>70</sup>.

---

<sup>69</sup> Esta debilidad ha sido puesta de manifiesto por DI PIETRO, que critica la incapacidad de los Estados para alcanzar acuerdos en materia de imposición directa y cómo el principio de subsidiariedad sirve para paralizar el proceso de armonización fiscal: “La experiencia adquirida en estos años con la progresiva aproximación de los regímenes nacionales de imposición societaria ha demostrado que parece formalmente correcto el recurso a la subsidiariedad, única y exclusivamente, para justificar la debilidad política de las instituciones comunitarias frente a la soberanía impositiva de los Estados y la incapacidad para encontrar consenso siquiera difuso entre los Estados para avanzar en la armonización del impuesto sobre sociedades”. Di Pietro, A., “La debilidad de la armonización y la fuerza de la competencia en la imposición sobre sociedades en Europa”, AA.VV., *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma. Relator General: Adriano Di Pietro*, CEF, Madrid, 2010, p. 246.

<sup>70</sup> Al igual que comentaba BRANDS, SMITH también plantea que la respuesta conjunta de la UE cuando haga uso de este artículo debe ser referente a la producción de efectos que eliminen los excedentes de eficiencia que se pierdan en unos EEMM con motivo de la normativa tributaria que exista en otro país de la Unión: “(The article) mentions two criteria, scale and effects, which echo the criteria set out in earlier analyses of the assignment issue, such as the MacDougall Committee Report of 1977 and the Padoa Schioppa report of 1987, both of which drew on theories of fiscal federalism to identify two criteria for considering higher-tier assignment: economies of scale in government functions; spillover effects affecting other jurisdictions from decisions taken at lower levels of government. The relative importance to be accorded to the two criteria will vary from case to case. With respect to tax policy, scale is largely an irrelevant issue in identifying the need for EU involvement, and the economic interpretation of the implications of subsidiarity for taxation that is developed below will focus mainly on the issue of «effects». The relevant effects are spillover effects –in which the actions taken by one



La subsidiariedad en el ámbito fiscal, por cuanto generadora de estas ineficiencias económicas, podría considerarse contraria al principio de neutralidad, si no en sus motivaciones, sí en sus resultados. La existencia de diferentes regímenes de tributación en los EEMM puede provocar, y así lo hace en la actualidad, que existan actuaciones de competencia fiscal y que se incentive a los agentes económicos a alterar el curso natural de sus actuaciones por razones de coste fiscal, permitiendo la generación de una verdadera planificación fiscal empresarial a nivel de la UE, especialmente en lo referente al establecimiento de los operadores y al lugar de realización de las transacciones, así como al modo de conformación de los grupos empresariales.

Como analizamos en apartados anteriores, la introducción de un impuesto puede provocar que parte del excedente de consumidores y productores no sea aprehendido por el Estado, sino que se pierda. Aunque lo estudiamos para la introducción de tributos indirectos, la misma conclusión puede derivarse de los directos, sobre todo en los casos en que la competencia fiscal pueda derivar en un descenso macroeconómico de la actividad económica en unos Estados que no se compensa por el incremento del país que genera dichas condiciones que infringen la neutralidad económica. La pérdida de eficiencia que se puede generar debe ser analizada y contabilizada entendiendo como marco de referencia el conjunto de la Unión, pero el principio de subsidiariedad descentraliza esta consideración contraponiéndose al de neutralidad.

Debemos tener en cuenta que la razón de ser de ambos principios es diversa, pues mientras la primera es claramente una elección política, la segunda tiene un fundamento económico. Sin embargo, presentan un carácter enfrentado, aunque existe una prevalencia clara por parte de la subsidiariedad. Sólo cuando dicho sustrato de carácter económico sea de la suficiente trascendencia podrá el principio de neutralidad conseguir que el de subsidiariedad pase a un segundo plano y la UE podrá adoptar criterios y reglas de fiscalidad directa de forma armonizada para el conjunto de EEMM. Es evidente que los Tratados constitutivos han establecido una defensa de la autonomía nacional por encima del resto de principios y objetivos a que pueda aspirar la UE<sup>71</sup>. Por ello, el principio de neutralidad está condicionado

---

Member State affect the interests of other Member States or their residents. These may be seen as «policy externalities», in the sense that actions taken by one Member State impose direct costs or benefits elsewhere in the European Union”. SMITH, S., “Subsidiarity and neutrality in European Tax Policy: Economic Considerations”, *op. cit.*, pp. 9-10.

<sup>71</sup> El principio de subsidiariedad, por tanto, es esencialmente político, y aunque se pueda considerar como un principio federalista, creemos que está planteado, fundamentalmente, como

en materia de fiscalidad directa a la consideración, por parte del conjunto de los EEMM, de la existencia de unas pérdidas netas de eficiencia en el conjunto de las economías comunitarias tales que se requiera una actuación conjunta<sup>72</sup>.

Hay que tener en cuenta, no obstante, que la decisión sobre la necesidad de evitar estas ineficiencias viene condicionada por la segunda condición del artículo 5.3: el requisito de unanimidad. Aunque la Comisión Europea se ha pronunciado en repetidas ocasiones en contra de la presencia de esta regla de decisión en lo referente a la fiscalidad, observamos su presencia tanto en el anterior art. 113 TFUE que establecía la armonización de la imposición indirecta como en los arts. 5.3 TUE y 115 TFUE que posibilitan la acción de la UE en la tributación directa<sup>73</sup>.

---

una defensa de la soberanía nacional de los países que conforman la Unión. Esta dicotomía la plantea también BARENTS, que afirma que dependiendo de la visión que tenga uno respecto del proceso de integración comunitaria: “(W)hat has to be regulated at the national or the community level is essentially a political question and that it is almost impossible to develop other than a general criteria. This also explains that in the abundant literature on this subject, subsidiarity is approached by some as a constitutional or even a federalist principles, which confirms how many national powers already have been transferred to the community, while other consider this principle as an essential and perhaps as the last safeguard for national sovereignty. These observations make clear that the interpretation of this principles depends largely on the views one has concerning the integration process”. BARENTS, R., “The Principle of Subsidiarity and the Court of Justice”, en SMITH, S., BARENTS, R., *Neutrality and Subsidiarity in Taxation*, *op. cit.*, p. 33.

<sup>72</sup> Esta sumisión del principio de neutralidad, que ha sido el núcleo del proceso de armonización de la tributación indirecta, al principio de subsidiariedad en la fiscalidad directa está claramente reflejada por SMITH, que reclama un equilibrio entre ambos principios, afirmando que se requieren unos límites tolerables de ausencia de neutralidad: “Neutrality has in the past been the primary objective in EU tax harmonisation, and clearly remains of central importance. But it is also clear that the pursuit of neutrality cannot be unconditional, if it is to comply with the requirements of subsidiarity. A complex balance must be drawn between neutrality and desirable diversity. Outside a wholly-uniform tax system, in which the scope for discretion over policies requiring public spending is largely eliminated at the member- state level, it is necessary for the European Union to accept tolerable levels of non-neutrality from the tax system”. SMITH, S., “Subsidiarity and neutrality in European Tax Policy: Economic Considerations”, *op. cit.*, p. 24.

<sup>73</sup> La Comisión Europea ha venido reclamando la introducción de mayorías cualificadas menos restrictivas que la unanimidad y, sobre todo, que no otorguen poder de veto a cada uno de los EEMM, aspecto que dificulta el proceso de integración europea. En la *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento, Un proyecto para la Unión Europea*, de 22 de mayo de 2002, COM (2002) 247 final, p. 6 afirmó: “En la toma de decisiones en el Consejo, la mayoría cualificada debe convertirse en la única norma de procedimiento. Ya no es concebible, por ejemplo, que la regla de la unanimidad se aplique al ámbito fiscal y social del mercado interior, a fortiori teniendo en cuenta la perspectiva de la ampliación, con el riesgo de bloqueo que implica el aumento del número de Estados”. En un sentido similar se ha pronunciado la Comisión en la

Aunque alcanzar acuerdos unánimes también se haya entendido como un mecanismo de defensa de la autonomía de los EEMM en materia tributaria<sup>74</sup>, es al mismo tiempo un factor que dificulta en gran medida la posibilidad de alcanzar acuerdos ambiciosos y, en gran medida, necesarios, en temas de fiscalidad<sup>75</sup>.

La unanimidad, aunque es una dificultad añadida, no supone un obstáculo mayor del existente para la armonización de la imposición indirecta. No obstante, en conjunción con el principio de subsidiariedad y la ausencia de un artículo que atribuya expresamente competencias a la UE en materia de fiscalidad directa el resultado ha sido un desarrollo muy parco de normativa armonizada en este sector<sup>76</sup>.

---

más reciente *Comunicación de la Comisión sobre la arquitectura institucional. Para la Unión Europea. Paz, Libertad, Solidaridad*, 4 de diciembre de 2012. COM (2002) 728 final, p. 6, donde enunció: “La Comisión recomienda que se generalice el voto por mayoría cualificada en el Consejo. En una Unión de veinticinco o más Estados miembros, la posibilidad de que uno sólo de ellos pueda vetar una acción de la Unión colapsaría rápidamente todo el sistema. En un mercado integrado es imprescindible que los agentes económicos puedan actuar en igualdad de condiciones [...] El principio de unanimidad también debería dejar de aplicarse a las cuestiones fiscales y sociales relacionadas con el buen funcionamiento del mercado interior”. Como se puede observar, la ampliación del número de países incrementa las posibilidades de que uno de ellos ejerza su derecho a veto, aspecto que la Comisión considera no recomendable por la parálisis que puede provocar.

<sup>74</sup> LÓPEZ ESPADAFOR plantea una tesis defensora de la autonomía de los EEMM frente a corrientes mayoritarias que puedan imponer aspectos tributarios: “en la práctica, como veremos, esa regla de la unanimidad va a suponer una importante garantía para la política económica interna de cada Estado, frente a posibles tendencias mayoritarias en la Unión Europea, que muchas veces también se apartan de la solidaridad hacia algunos Estados, ajenos totalmente a dichas tendencias.” LÓPEZ ESPADAFOR, C. M., “La regla de la unanimidad en la producción normativa comunitaria de carácter tributario”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, 2005.

<sup>75</sup> Como afirma MARCHESSOU, esta regla de decisión unánime ha sido una constante en el avance de la armonización fiscal y no hay perspectivas que vaya a cambiar, pues determinados EEMM son muy celosos de su autonomía en esta materia, no consintiendo ninguna forma de debilitamiento de la regla: “Il mantenimento dell’unanimità per la materia fiscale: È questa la realtà più preoccupante: un certo numero di Stati membri – Regno Unito, Irlanda e Danimarca – hanno sempre chiaramente sostenuto che si tratta di una costante. Questo è il punto di vista oggi dominante ed è evidente che tale caratteristica del nocciolo duro della sovranità non consentirà, negli anni a venire, una qualsiasi forma di ammorbidimento”. MARCHESSOU, P., “Le conseguenze fiscali...”, *op. cit.*, p. 598.

De opinión similar es VANISTENDAEL, que se decanta por la conveniencia de cambiar el procedimiento hacia mayorías cualificadas que no supongan un derecho de veto de cada Estado. VANISTENDAEL, F., “Memorandum on the taxing powers of the European Union”, *EC Tax Review*, Vol. 3, 2002, pp. 126-127.

<sup>76</sup> Los principales logros son las Directivas 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses y

La conclusión a la que podemos llegar es clara: en ausencia de un artículo como el 113 TFUE, la armonización de la fiscalidad directa está en manos de la cooperación y el acuerdo sin excepciones de todos los EEMM. Esta es una de las principales debilidades del proyecto europeo en su conjunto, pues la gran diversidad de tributos genera importantes distorsiones de funcionamiento del conjunto de la Unión. Sólo cuestiones que provoquen unas ineficiencias de gran magnitud en el mercado interno deberían ser tratadas a nivel de la Unión, lo que ha provocado que la aproximación normativa en este ámbito haya provenido en mayor medida de la labor de armonización negativa que realiza el TJUE que de la propia creación de normas de aplicación generalizada en los territorios comunitarios. Sin embargo, es evidente que esta ausencia de aproximación entre las normativas de los impuestos directos provoca situaciones evidentes de competencia fiscal entre EEMM y suponen infracciones flagrantes y descaradas de la libre toma de decisiones de los agentes económicos<sup>77</sup>. El principio de neutralidad fiscal queda, por tanto, en un plano totalmente secundario en los

---

2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. Debemos mencionar también la Directiva Matriz-filial y la Directiva sobre fusiones: Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, y la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Para un estudio en profundidad de la armonización sobre la fiscalidad directa véase TERRA, B., WATTEL, P., *European Tax Law...*, *op. cit.*, pp. 198 y ss., CUENCA GARCÍA, E. y LÓPEZ RODRÍGUEZ, J., “El proceso de armonización fiscal...”, *op. cit.*, p. 81 y ss., ÁLVAREZ GARCÍA, S., FERNÁNDEZ DE SOTO BLAS, M. L. y GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I., “La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 15, 2003, p. 17, que relaciona la armonización de la fiscalidad directa, y más concretamente del ahorro con la libre circulación de capitales, CAPUTI, G., MAZZEI, G., “L’armonizzazione fiscale UE”, *Corriere Tributario*, 2004, pp. 4008 y ss., que realiza una definición concreta de los objetivos de la armonización fiscal y más concretamente de la directa. Para un estudio en profundidad de la armonización de la fiscalidad directa, MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., *Competencia fiscal...* *op. cit.* pp. 164-244. Como se puede observar en los considerandos de todas estas Directivas que regulan aspectos de la imposición directa, el fundamento en que se encuentran basadas es el antiguo art. 94 TCE, es decir, el mencionado artículo 115 TFUE que se erige, por tanto, en el baluarte de la armonización en este campo de la fiscalidad.

<sup>77</sup> Un claro ejemplo de esta situación son los regímenes de impatriados, puestos en evidencia en MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., “Competencia fiscal en la tributación de las personas físicas en la Unión Europea”, *CEF: Revista de Contabilidad, Tributación y Casos Prácticos*, nº 377-378, 2014, pp. 33 y ss.

impuestos directos, siendo prioritario el respeto a la soberanía tributaria de los EEMM y la descentralización que genera el principio de subsidiariedad a la obtención de un mercado interno próximo a la eficiencia económica y al óptimo de Pareto. Por ello, consideramos que el análisis del principio de neutralidad tiene mucho más sentido si se estudia desde la óptica de los tributos indirectos que, como hemos visto, basan completamente su armonización en la consecución de dicho principio.

### **3.- NEUTRALIDAD, MERCADO INTERIOR Y DISTORSIONES FISCALES**

El logro del principio de neutralidad y la construcción del mercado interno en la UE son dos fenómenos estrechamente vinculados. El citado art. 113 TFUE supedita la armonización de la imposición indirecta a la necesidad de esta aproximación tributaria para alcanzar el correcto funcionamiento del mercado interior. Éste es el resultado de un largo proceso de desarrollo en el seno de las Comunidades Europeas que ha tenido diversas fases<sup>78</sup>.

Como es sabido, el primer paso fue la creación de una *unión aduanera* respecto de determinados bienes, pudiendo estos productos concretos circular por las fronteras de los Estados sin necesidad de pagar tributos aduaneros, y estableciéndose un arancel exterior común aplicable a terceros países o territorios. La extensión de esta unidad aduanera a la totalidad de los bienes y servicios y, sobre todo, aplicar la libertad de circulación a los factores de producción, trabajo y capital, provocó el avance hacia la conformación de un *mercado común* dentro de la CEE. El concepto de *mercado interior* es, sin embargo, un término específico que ha sido usado por las autoridades comunitarias y que presenta pocas diferencias respecto del de mercado común.

El calificativo *interior* fue enunciado por primera vez por la Comisión Europea en el Libro Blanco titulado “Completing the Internal Market”<sup>79</sup>. Los

---

<sup>78</sup> Para un análisis detallado sobre las distintas etapas de la integración económica europea, véase VEGA MOCOROA, I., *La armonización del IVA...*, op. cit., pp. 48-51.

<sup>79</sup> Comunicación COM (85) 310 final, de 14 de junio de 1986, *Completing the Internal Market: White Paper from the Commission to the European Council*. Esta Comunicación daría como resultado dos documentos posteriores en los que la Comisión informaba al Consejo de la evolución de los asuntos tratados en el Libro Blanco: COM (86) 300 final, de seis de agosto de 1986, Primer informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo relativo a la aplicación del Libro Blanco de la Comisión sobre la realización del Mercado Interior; COM (87) 203 final,

efectos de esta iniciativa de la Comisión no tardarían en producirse. El Acta Única Europea, de 17 de febrero de 1986, que modificaba los Tratados Constitutivos, denominó a la Subsección II de la Sección I del Tratado de la CEE con el título de “El Mercado Interior”. No obstante, el objetivo de las instituciones europeas seguía siendo el mismo: la abolición de las barreras internas al comercio entre los EEMM. El propio Libro Blanco dividía estas barreras en tres bloques: barreras físicas, técnicas y fiscales, siendo estas últimas las más relevantes a efectos de nuestro estudio<sup>80</sup>. Al ser la tributación una de las cuestiones de mayor trascendencia para alcanzar este objetivo de mercado, la Comisión publicó un nuevo documento, centrado esta vez en la imposición indirecta, la COM (87) 320 final<sup>81</sup>. En estos documentos la Comisión veía la armonización fiscal no como un fin en sí misma, sino siempre como un medio para alcanzar el mercado interno. Fruto de ello, llegó a afirmar que “it must be clearly understood that the present package is not an attempt to design an ideal fiscal system for the Community, but a blueprint for abolition of fiscal frontiers”<sup>82</sup>.

En la actualidad el Mercado interno está regulado en un Título del TFUE con el mismo nombre, concretamente el Título I de la Tercera parte del Tratado. El art. 26 TFUE, antiguo art. 24 TCE, establece en su apartado segundo el contenido del mercado interno: “un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados”. En definitiva, lo que se pretende es que las transacciones comerciales y el uso de los factores de producción en la UE funcionen como lo harían dentro de un mercado doméstico. Para ello, la UE

---

de 22 de junio de 1987, Segundo informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo relativo a la aplicación del Libro Blanco de la Comisión sobre la realización del Mercado Interior.

<sup>80</sup> DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, op. cit., pp. 57-58, realiza un análisis del Libro Blanco sobre el Mercado interno, y hace hincapié en el grado de armonización de la normativa fiscal que requiere la eliminación de las barreras fiscales. Para un análisis específicos de las barreras físicas, técnicas y fiscales existentes en la UE que el libro blanco debía aspirar a eliminar véase TERRA, B, WATTEL, P., *European Tax Law...*, op. cit., pp. 176-180.

<sup>81</sup> Comunicación COM (87) 320 final, de 21 de agosto de 1987, Plena realización del Mercado Interior - aproximación de los tipos de gravamen y armonización de la estructura de los impuestos indirectos.

<sup>82</sup> LEE, PEARSON y SMITH realizan un estudio detallado de las distintas Comunicaciones y Documentos que la Comisión Europea publicó en los años 80 con respecto a la armonización fiscal dirigida a la búsqueda del mercado interno. LEE, C., PEARSON, M., SMITH, S., *Fiscal harmonisation: An analysis...*, op. cit., pp. 9 y ss.

ha establecido las denominadas *libertades fundamentales*, citadas en el mencionado artículo 26.

Como se ha venido afirmando por la doctrina, las cuatro libertades fundamentales son la manifestación de dos derechos básicos: el acceso al mercado, que debe permitir la libre circulación por el mismo, y la igualdad del mercado, prohibiendo la discriminación por razón de nacionalidad y origen<sup>83</sup>. En realidad, no son más que la concreción del principio general de libre mercado que, como hemos visto, tiene su entronque fiscal en el principio de neutralidad. La libre circulación de bienes y, de forma complementaria, de servicios, es un concepto en el que subyace un fundamento claramente tributario. Regulada en los arts. 28 y 29 TFUE, pretende la eliminación de cualquier derecho de aduana o exacción equivalente en las transacciones que se den entre los EEMM, al tiempo que se construye el citado arancel aduanero común para las relaciones con terceros países o territorios. La tributación indirecta se erige como factor clave para la efectiva realización de esta libertad fundamental, como reconoce el art. 113 TFUE. Aunque las mercancías puedan moverse con libertad y sin aduanas dentro del territorio de la Unión, si el resto de impuestos indirectos no están constituidos de forma que respeten el principio de neutralidad el mercado interior no producirá sus efectos<sup>84</sup>. Así, siendo el mercado interno el verdadero objetivo de la armonización que

---

<sup>83</sup> Este encuadre de las libertades comunitarias en los derechos y principios que deben regir el mercado interior ha sido enunciada, entre otros, por TERRA y KAJUS: “The fundamental freedoms (free movement of goods, services, persons and capital and the right of residence) encompass two basic rights: a right of cross-border circulation (market *access*, including the freedom to leave the State of departure unhindered) and a prohibition of discrimination on grounds of nationality or origin (market equality)”. TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, *op. cit.*, p. 21.

<sup>84</sup> LEE, PEARSON y SMITH reconocen que las barreras fiscales al mercado interno no solo son la tributación fronteriza, sino también las diferencias que la tributación de los EEMM pueda provocar en los costes de las empresas: “We begin by ruling out one common argument for uniformity of indirect taxes within a common market. This argument is to the effect that differences in indirect taxes distort the pattern of competition in the Community by giving an unfair cost advantage to producers located in low-tax member states. The benefits of the common market thus do not arise; production facilities which are inefficient but sited in low-tax areas may gain a competitive advantage over more efficient production facilities located in higher-tax areas. [...] The aim is a single Community market, in which goods produced in one member state are not placed at a disadvantage in competing with domestic production in the markets of other member states. Fiscal impediments to the completion of the internal market could, in principle, arise both from differences between member states in the tax component of industrial costs and from the costs of complying with fiscal formalities at frontiers”. LEE, C., PEARSON, M., SMITH, S., *Fiscal harmonisation: An analysis...*, *op. cit.*, pp. 11, 55.

pretende el Tratado, la neutralidad fiscal, aunque relegada a un puesto de carácter instrumental, tiene la importancia de ser un componente necesario para el buen funcionamiento del primero<sup>85</sup>. De hecho la falta de neutralidad en la imposición indirecta y, sobre todo, en el IVA, constituiría una auténtica debilidad del mercado interno, más aún cuando se han eliminado las barreras aduaneras y la imposición sobre el consumo podría usarse para provocar distorsiones a la competencia empresarial a nivel de toda la Unión<sup>86</sup>. La liberalización del mercado y de las transacciones comerciales provoca que los efectos de una tributación no neutral tengan una dimensión mayor a la que tendrían en un mercado con barreras. Por ello, la neutralidad fiscal adquiere aún mayor importancia.

Lo dicho hasta ahora, sin embargo, es perfectamente predicable del extinto concepto de mercado común, al que ahora estamos denominando *interno*<sup>87</sup>. La

---

<sup>85</sup> Este carácter instrumental lo refleja claramente CASADO OLLERO, cuando afirma que la función del IVA es ser neutral para que así se puedan lograr las libertades fundamentales: “basta con repasar los considerandos de las Directivas para advertir que la función del IVA adoptado por la Comunidad es la de lograr una neutralidad fiscal que, sin alterar las condiciones de competencia, permita el libre tráfico de mano de obra, mercancías, capitales y servicios en modo de hacer posible la abolición de las fronteras fiscales en el comercio comunitario”. CASADO OLLERO, G., “Deducciones y reembolsos en el Impuesto sobre el Valor Añadido adoptado por la Comunidad Económica Europea”, *Crónica Tributaria*, n° 32, IEF, Madrid, 1980, p. 132. En un sentido similar, FALCÓN Y TELLÁ comenta que este carácter instrumental dificulta concretar a largo plazo el ámbito y contenido de la armonización, pues este dependerá de los objetivos que se planteen: “Se deduce el carácter instrumental de toda la actividad de armonización fiscal, en la medida en que pretende hacer efectivos los objetivos previstos en los Tratados. [...] Dado su carácter instrumental, resulta imposible determinar *a priori* el ámbito y contenido de la armonización, ya que éste depende, en definitiva, de los objetivos a que sirve, objetivos que son cambiantes, que evolucionan paralelamente a la marcha de la integración económica”. FALCÓN Y TELLÁ, R., *Introducción al Derecho Financiero...*, *op. cit.*, p. 113.

<sup>86</sup> Por este motivo BRANDS argumenta que el mercado interior debe estar acompañado de una integración positiva que cree un mercado competitivo en el que esté presente la neutralidad fiscal en sus distintas dimensiones: “[...] however, in my view achieving a common market is more than just creating an area with free trade and free capital movements by abolishing limitations of mobility. A common market also involves positive integration. This means that competition and the mobility of products and production factors should be facilitated, for example, by creating a more competitive environment. This would imply not only external neutrality but also internal neutrality is relevant for achieving a common market.” BRANDS, J., “Comment: Trade-off...”, *op. cit.*, p. 237.

<sup>87</sup> Como podemos observar, no existen grandes diferencias entre los conceptos de mercado común y mercado interno. De hecho, ambos se basan en la conformación de una Unión Aduanera con libre circulación de factores de producción. Esto se manifestaría de forma interna eliminando las barreras fiscales dentro del territorio de la Unión, y de forma externa estableciendo un arancel común. Así lo afirma VAN BREDERODE, que identifica para el mercado común: “The common market has internal and external components. Externally, its aim is to create equal



diferencia que encontramos entre ambos conceptos es que el mercado interior da un paso más allá y, junto con el respeto a las libertades fundamentales y la consolidación de la Unión aduanera, exige que el mercado funcione sin distorsiones de la competencia. Esto afecta a muchos más aspectos más allá de las barreras a las transacciones intra-UE<sup>88</sup>. El aspecto que consideramos fundamental en la evolución de estos conceptos y en el modo en que debe ser entendido el mercado interior es la prohibición de las distorsiones a la competencia que se ha incorporado en el art. 113 TFUE.

Como enunciamos anteriormente, nos estamos centrando en la vertiente competencial del principio de neutralidad, que prioriza la consecución de un *level playing field* en el que la competición entre empresas se desarrolle de la manera más perfecta posible, entendiendo este calificativo en el sentido económico del término. De acuerdo con esto, una distorsión del mercado sería cualquier elemento que introduzca imperfecciones en el desenvolvimiento de la lógica empresarial. No sólo hemos de pensar en la normativa tributaria, sino que muchos otros aspectos económicos y jurídicos pueden alterar el funcionamiento del mercado<sup>89</sup>. Hemos de centrarnos en las distorsiones fiscales, que han sido definidas de diversa manera por la doctrina, aunque siempre constatando la alteración de la libre concurrencia de los sujetos actuantes en el mercado. FUENTES QUINTANA optó por una definición genérica de distorsión fiscal: “la existencia de una

---

treatment of foreign trade among the Member States. This would be realized by the introduction of a common customs tariff. Internally, a single economic area, including all Member States, would be created, establishing free competition among businesses regardless of their location or nationality”. VAN BREDERODE, R. F., *System of General...*, *op. cit.*, p. 268.

Como afirma VEGA MOCOROA, las diferencias entre los conceptos de mercado común y mercado interior son fundamentalmente formales o, en todo caso, el segundo sería una versión más desarrollada y perfeccionada del primero, pues con el término *interior* se pretende ir más allá de un mero concepto comercial, y se hace referencia a un verdadero territorios sin fronteras para los ciudadanos europeos y las transacciones comerciales que éstos desarrollen. VEGA MOCOROA, I., *La armonización del IVA...*, *op. cit.*, p. 49.

<sup>88</sup> En este sentido se pronuncia DE LA FERIA, que concluye que el concepto de mercado interior se ha extendido, incluyendo la prohibición de distorsiones a la competencia, aspecto al que, según esta autora, ha contribuido en gran medida el TJUE: “it was equally demonstrated that by virtue of the Court of justice’s case law, the concept has been expanded to include not only an area without internal frontiers where the free movement of factors of production is ensured (as set out in the EC Treaty), but also undistorted competition. DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, *op. cit.*, p. 283.

<sup>89</sup> Para un estudio concreto de las distorsiones fiscales así como de las distintas soluciones jurídicas y económicas con las que pueden combatirse véase VEGA MOCOROA, I., *La armonización del IVA...*, *op. cit.*, pp. 61-67.

discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones apreciables en las corrientes normales de tráfico”<sup>90</sup>. Por su parte, CALLE SAIZ, en una acepción más próxima al contenido del mercado interno de la UE, las calificó como “Aquella discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de forma que se provoquen modificaciones apreciables en las corrientes normales de tráfico y en la circulación de personas y servicios”<sup>91</sup>.

El conocido como *Informe Neumark*<sup>92</sup> enunció, a este respecto, tres clases de “disparidades” que pueden provocar distorsiones en el mercado: disparidades en la carga fiscal global, desigualdades en la composición de los gastos públicos y desigualdades en la composición de los sistemas fiscales. Es la última de esta terna la que podría asimilarse al concepto de distorsión fiscal. Citamos este Informe porque es precursor del principio de neutralidad, que tiene una relación de antagonismo con el concepto de distorsión fiscal. De hecho, son conceptos antagónicos. Un tributo que estuviera estructurado cumpliendo a rajatabla los presupuestos que le impone el principio de neutralidad fiscal no provocaría distorsiones fiscales pues además de ser neutro para la competencia empresarial, no influiría en la toma de decisiones de los operadores económicos. Sin embargo, toda distorsión fiscal que se produzca en el mercado proviene de una configuración tributaria ajena a la neutralidad económica que deben seguir los impuestos en el marco de la UE. Nos queda, sin embargo, una tercera alternativa. ¿Sería posible que un tributo no fuera neutral pero permitiera al mercado funcionar correctamente? De acuerdo con el desarrollo conceptual realizado en el primer capítulo, responder negativamente a esta pregunta sería limitar el principio de neutralidad a su vertiente competencial. Sin embargo, separar ésta de los efectos en la libertad de decisión sería prácticamente artificial, pues podría entenderse que son dos realidades de una misma manifestación: la distorsión en la competencia del mercado proviene de la configuración de un tributo no neutral que altere las elecciones de los agentes económicos. Consideramos, sin embargo, que sí

---

<sup>90</sup> FUENTES QUINTANA, E., “España ante la integración económica Europea”, *Política Fiscal e Integración Europea*, Ariel, Barcelona, 1966, p. 121.

<sup>91</sup> CALLE SAIZ, R., *Reflexiones fiscales: La adaptación impositiva de España a Europa y sus repercusiones Económico-Sociales*. Instituto de Estudios Sociales, Ministerio de Trabajo, Madrid, 1980, p. 20.

<sup>92</sup> Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea (Informe Neumark), *Documentación Económica*, N° 53, Gabinete de Estudios de la Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid, 1965, pp. 38-56.

podríamos pensar en un tributo que no genere distorsiones en el mercado, porque afecte a todos los operadores por igual dentro de dicho mercado, pero no sea neutral al estar condicionando o forzando la toma de decisiones de éstos, por ejemplo, porque suponga un proteccionismo de las empresas internas respecto de las extranjeras. En este caso, la competencia interior funcionaría de manera adecuada, pero estaríamos obligando a los empresarios a establecerse en el país para poder competir, siendo esto ineficiente porque otros operadores potencialmente más competitivos deban reducir su ventaja mediante su traslado a otro territorio.

Si nos centramos en el IVA, al que el TFUE atribuye la función de ser un gravamen orientado al correcto funcionamiento del mercado y a evitar las distorsiones fiscales, observamos que los fallos existentes en su configuración que violan el principio de neutralidad afectan con distinta intensidad al mercado. Por un lado, el IVA puede crear obstáculos directos a las transacciones intra-UE y, con ello, afectar a la libre circulación de bienes y servicios, lo que implicaría una distorsión clara del mercado. No obstante, también es posible encontrar aspectos del IVA que, sin ser calificados como distorsiones o teniendo un impacto menor, sean vulneraciones de la neutralidad fiscal que no permitan un desarrollo completo del mercado interno<sup>93</sup>. De hecho, la propia Directiva IVA introduce algunas vulneraciones del principio de neutralidad que crean situaciones que pueden llegar a distorsionar el mercado, aunque dado su carácter desdeñable o no significativo serían admisibles. A modo de ejemplo, baste citar la larga lista de excepciones recogidas en el Título XIII de la Directiva, las distintas exenciones en ella contenidas o, de modo más concreto, el supuesto de no sujeción incurso en su artículo 13. Éste avala la no sujeción de determinados organismos de Derecho Público en el ejercicio de su actividad pública, salvo que “el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones significativas de la competencia”.

---

<sup>93</sup> Esta diferenciación ha sido planteada por DE LA FERIA, que distingue ambos tipos de obstáculos al mercado en el IVA, calificándolos de directos e indirectos: “The division between obstacles to intra-community trade and obstacles to achieving the market’s full potential is purely theoretical, but fundamental. It is the difference between establishing an internal market as regards VAT, and having an internal market in terms of VAT has achieved its full potential. [...] As regards the distinction between direct and indirect obstacles to achieving the market’s full potential, the criterion used has been the way in which these obstacles impact on the Community market – direct obstacles are those areas of VAT which create obstacles to traders engaging or wishing to engage in intra-Community trade; indirect obstacles are those areas of the EU VAT system which do not relate directly to intra-Community trade, and are rather seen as internal VAT areas, but which indirectly have a negative impact on the overall efficient functioning of the system”. DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, *op. cit.*, p. 101.

Este es un claro ejemplo de cómo un nivel determinado de distorsión del mercado interno puede ser admisible, incluso deseable a fin de lograr un objetivo de mayor valor<sup>94</sup>.

El IVA es, por tanto, un tributo que muestra que el conjunto de intereses de la UE puede provocar que, en ocasiones, la consecución plena del logro principal que es el mercado interior pueda ser postergada a un segundo plano a cambio de alcanzar otros fines, aunque siempre manteniendo dichas alteraciones controladas.

#### **4.- EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD INTERNA Y EXTERNA**

Debido al carácter relacional de la neutralidad fiscal, que se proyecta sobre la totalidad de la imposición sobre el valor añadido, se pueden identificar distintas dimensiones del principio en función del aspecto tributario sobre el que se proyecten. Al mismo tiempo, su naturaleza polisémica permite que se puedan enunciar una gran variedad de clasificaciones del mismo atinentes a las dimensiones específicas del hecho imponible y los diferentes aspectos jurídicos del impuesto o del sistema fiscal en su conjunto sobre los que se manifiesta. No podemos dejar de mencionar las distintas clasificaciones realizadas por EGGERT

---

<sup>94</sup> El Abogado General Poiars Maduro en las Conclusiones presentadas en al Asunto C-288/07, *Isle of White Council* y otros, de 12 de junio de 2008, a la duda que se planteó sobre el grado de distorsión admisible (hay que tener en consideración que la terminología vigente antes de la entrada en vigor de la Directiva hablaba de “distorsiones graves de la competencia”) afirmó en los puntos 28 y 29: “No cabe duda de que se debe precisamente a la voluntad del legislador comunitario el haberse inclinado por un término como «grave» que implica una distorsión de la competencia que sea posiblemente más que insignificante, pero sin tener que llegar a ser excepcional. A este respecto, la respuesta que podría darse recuerda el comentario hecho por Bernard Shaw según el cual «no existe pregunta más difícil de responder que aquella cuya respuesta es evidente» [...] Me parece más pertinente comenzar reconociendo los límites de la interpretación de determinados conceptos que, en realidad, son reacios a cualquier tipo de predeterminación por medio de una interpretación general y abstracta. Dichos conceptos no adquieren su significación total y plena hasta el momento de su concretización, caso por caso y a la luz de los objetivos del texto en el que aparecen.” De esta conclusión, que deberíamos matizar ya que se ha rebajado el grado de distorsión inadmisibles de grave a significativo, podemos extraer que no se considera que esta cláusula sea una habilitación abierta a provocar distorsiones. Por el contrario, se considera una excepción que debe ser valorada en cada caso concreto en el que deberá analizarse si la conducta es distorsiva y su grado, y que las interpretaciones que de él se hagan deberán respetar “los objetivos de la Sexta Directiva”, es decir, la construcción del mercado único.

MØLLER en los años 60, siendo uno de los precursores de la atribución de contenidos diversos al principio de neutralidad y que sigue teniendo influencia en su interpretación aún a día de hoy<sup>95</sup>. De entre las clasificaciones que planteó dicho autor, y otras que hayan podido establecerse, la más relevante a nuestro parecer, y que a su vez nos ayuda a concretar el ámbito de estudio del principio en el que nos vamos a centrar, es la que distingue entre neutralidad interna y externa.

Ambas dimensiones de la neutralidad fiscal comparten el contenido básico que hemos enunciado del principio, de modo que simplemente deberemos plantear cómo se presentan los tres elementos constitutivos del mismo en cada una de ellas. Así, para conseguir la eficiencia económica que buscamos en el mercado interno, sea en su funcionamiento autónomo, sea en su relación con otros mercados internacionales, tanto la neutralidad interna como la externa requieren que las elecciones económicas de los operadores, que se referirán a aspectos diversos de la actividad empresarial o de consumo según nos refiramos a la primera o la segunda, sean libres y no estén condicionadas por la tributación de las transacciones. Igualmente, será necesario conseguir ambas formas de neutralidad para evitar que se introduzcan distorsiones en el mercado, siendo diferentes las posibles ineficiencias que pueden introducir las infracciones de una y otra. Por último, los principios de igualdad de trato y no discriminación serán parte integrante de ambos tipos de neutralidad, debiendo estar presente para su consecución, pero manifestándose de forma distinta en ellas.

La introducción de una clasificación del principio de neutralidad en el IVA presente en la UE tiene una particularidad que la hace diferente a la posible división en abstracto de neutralidad interna y externa. Esta diferenciación, desde un punto de vista teórico, hace referencia a los aspectos del impuesto que se aplican en el mercado de implantación del tributo, por un lado, y en las relaciones internacionales de los agentes económicos presentes en dicho mercado, por otro. Sin embargo, el mercado interno de la UE no se puede considerar a todos los efectos como un mercado doméstico en el sentido de presentar una unificación absoluta de las normas que lo rigen, como sí sucede (o debería suceder) en los

---

<sup>95</sup> EGGERT MØLLER formuló una gran variedad de tipos de neutralidad: Neutralidad de motivos, de costes, legal, económica y en la competencia, y haciendo además distintas clasificaciones de las existentes en función de sus caracteres: interna o externa, intencional o inintencional, en forma o en sustancia, de impuestos directos o impuestos indirectos, etc. EGGERT MØLLER, M. E., “On the value-added tax...” *op. cit.*, pp. 434-447.

mercados nacionales de los distintos EEMM<sup>96</sup>. Así, al definir ambas variantes del principio de neutralidad hemos de tener en cuenta que estamos caracterizando un tributo que se aplica a mercados domésticos, que se relacionan entre sí de una manera concreta, dentro de un mercado de orden superior, el mercado interno de la UE. Al mismo tiempo, también se aplica a dicho mercado común considerado en conjunto cuando interactúa con los mercados internacionales y con terceros países de un modo distinto actuando la tributación IVA de forma diversa a como se manifiesta en las transacciones intra-UE. Esta distinción puede alterar la concepción clásica de neutralidad interna y externa que pueda predicarse de un impuesto sobre el consumo que se aplicase de forma única en un mercado nacional uniforme.

#### **4.1.- Neutralidad interna**

Como su nombre indica, la dimensión interna de la neutralidad fiscal hace referencia a los efectos que produce en el mercado nacional en el que se implanta el tributo que debe caracterizarse por dicho principio. La neutralidad interna se predica de los elementos fundamentales del impuesto, fundamentalmente la definición de su hecho imponible en sus distintos elementos así como la estructura del gravamen, pues son los aspectos que van a regir su funcionamiento en el Estado de aplicación. Una apropiada configuración de los tributos evitaría posibles distorsiones de los mercados concretos en los que se recauden y, al mismo tiempo, permitiría que los operadores afectados por dicho gravamen no se vean condicionados en su actividad (sean empresarios, consumidores, trabajadores o proveedores de capital), pudiendo afrontar sus decisiones económicas de forma

---

<sup>96</sup> Algunos EEMM, debido a su estructuración territorial y a su organización administrativa, tienen problemas de división y fragmentación del propio mercado nacional que suelen conllevar una importante descentralización fiscal. Baste como ejemplo el caso español, en el que, pese a la consagración por parte del TC del principio de unidad de mercado, la existencia de 17 Comunidades Autónomas ha obligado a la promulgación de la Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado, y a que recientes informes, como el Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español, de Febrero de 2014, haya dedicado su Capítulo IX, titulado “Imposición, unidad de mercado y neutralidad fiscal”, a esta necesidad de profundizar en la armonización y homogeneización del mercado doméstico español y a evitar las disonancias existentes en las distintas Comunidades. AAVV, *Informe de la Comisión de Expertos...*, op. cit.

que maximicen su utilidad o su beneficio<sup>97</sup>. Esta vertiente de la neutralidad no tendría en consideración cómo afecta el tributo a la competitividad nacional respecto de las transacciones internacionales, sino que se centra exclusivamente en aspectos de buen funcionamiento y ausencia de distorsiones en el *level playing field* nacional.

Una de las principales cuestiones que debe analizarse para que un tributo alcance este aspecto interno de la neutralidad fiscal es que su hecho imponible responda realmente a la materia imponible que se pretende gravar, y que los distintos aspectos que afecten al impuesto, como pueden ser las exenciones, los supuestos de no sujeción o deducciones poco imparciales, puedan desnaturalizar el tributo. Estas modificaciones, normalmente en forma de bonificaciones al gravamen que benefician a unos operadores, o a unas formas de actuar en perjuicio de otras, suelen provocar distorsiones en el mercado y suelen conllevar un condicionamiento económico que lo aleja del objetivo teórico que formulamos de eficiencia económica. Por otro lado, el segundo bloque de situaciones que pueden poner en riesgo la neutralidad interna son los aspectos formales de un tributo. La razón es clara: los procedimientos administrativos de aplicación de un tributo, o los requisitos formales para su exacción pueden afectar al cumplimiento efectivo de los elementos configuradores del mismo, logrando relativizarlos en el mejor de los casos, o provocar su inaplicación en casos más extremos. Todo ello puede causar que aspectos que no son sustanciales acaben por convertirse en capitales e informen y condicionen la actitud de los operadores, menoscabando la neutralidad interna del impuesto.

En el caso específico del IVA, su naturaleza de impuesto sobre el consumo final es un elemento fundamental a la hora de evaluar la neutralidad interna de su configuración. Una incorrecta estructuración del tributo puede provocar que las decisiones de los empresarios estén influenciadas por la posibilidad de que sus actuaciones económicas supongan la inclusión del IVA como un coste empresarial, impidiendo su repercusión, total o parcial, a los consumidores. En este caso el IVA

---

<sup>97</sup> SMITH hace una definición de neutralidad interna desde un punto de vista de lo que se pretende conseguir con ella más que definiendo sus elementos o los aspectos del tributo en los que se debe presentar. Así, la define como la parte de la neutralidad que persigue minimizar los costes distorsionadores dentro del país individual en el que se introduzca el tributo. Evitar en lo posible estos costes requiere, según este autor, una configuración de los impuestos que siga una dirección concreta: evitar bonificaciones tributarias, deducciones o exenciones y toda serie de “fuentes de no neutralidad” y que lleven a un impuesto de estructura básica que no discrimine de forma ineficiente entre opciones legítimas. SMITH, S., “Subsidiarity and neutrality in European Tax Policy: Economic Considerations”, *op. cit.*, p. 8.

mutaría respecto de la materia imponible sobre la que proyecta su gravamen, dejando de ser ésta el consumo y pasando a ser la actividad empresarial o el volumen de negocios de una empresa. Así, decisiones económicas distintas pueden trasladar el efecto económico del impuesto de los particulares a los proveedores que, para evitar este efecto, alterarán su conducta, lo que altera el presupuesto fundamental del principio de neutralidad.

Observamos que en el IVA la neutralidad interna se va a manifestar en gran medida en la eficacia y eficiencia del mecanismo de deducción-repercusión en que se basa el impuesto. De hecho, algunos autores, debido a la mejora que pretendía alcanzar el IVA respecto de los impuestos en cascada, han definido la neutralidad del IVA únicamente teniendo en cuenta sólo una parte de esta dimensión interna: la ausencia de diferencias de tributación por la longitud y las características del proceso de producción<sup>98</sup>. Sin embargo, no podemos constreñir la neutralidad interna del IVA a que no altere las decisiones de estructura productiva por lo que respecta a la especialización o integración vertical. La dimensión interna del principio requiere un correcto funcionamiento de la deducción como elemento fundamental que posibilita que el gravamen lo experimente sólo el consumidor final<sup>99</sup>.

Esta regulación “apropiada” requiere que tanto sus aspectos formales como sustanciales sean eficaces y logren su objetivo. Las excepciones que eliminen la deducción de determinados gastos, las medidas específicas de deducibilidad de los bienes de capital, los requisitos de la factura para que se pueda desgravar las cuotas soportadas, los procedimientos y plazos de devolución cuando se trate de cuotas experimentadas en otros EEMM o cuando no existan cuotas repercutidas, o las restricciones temporales para que las cuotas soportadas sean deducibles o no lo sean, son ejemplos de cómo la regulación del sistema de deducción puede alterar en gran medida las decisiones de los empresarios si no están regulados siguiendo el principio de neutralidad en todo su contenido.

---

<sup>98</sup> Así se pronunció LAURÈ cuando hablaba de neutralidad y cadena-medios de producción. LAURÈ, M., *Traité de politique fiscale*, Presses Universitaires de France, París, 1957, pp. 110-112. Más recientemente, y en una dirección similar, VEGA MOCOROA, que relaciona neutralidad interior con la no alteración de los procesos de producción ni las estructuras empresariales. VEGA MOCOROA, I., *La armonización del IVA...*, op. cit., p. 81.

<sup>99</sup> Recordamos que este gravamen va a ser compartido parcialmente por los operadores debido al mecanismo de competición en precios y que, por ello, salvo en casos extremos, el efecto económico del impuesto no va ser igual al efecto formal (o estatutorio), según el cual, se repercutiría completamente el IVA sobre el consumidor.



Dentro de la dimensión interna de la neutralidad del IVA debemos hacer especial mención a una figura que incide de lleno en su consecución por cuanto supone una excepción a los efectos normales del hecho imponible del impuesto: las exenciones. La introducción de exenciones en una figura tributaria no tiene por qué menoscabar su carácter neutro respecto de las elecciones empresariales, y el impacto que pueden tener en las decisiones de consumo, inevitables, sí pueden ser mínimas y de efecto global inapreciable. No obstante, es fundamental como se configure la incidencia de dichas exenciones en el sistema IVA y, fundamentalmente, en las deducciones y en la naturaleza del impuesto. La neutralidad interna requiere que la materia imponible y la estructura del impuesto no sufran alteraciones con motivo de anomalías en la propia configuración del impuesto, sobre todo cuando dichas excepciones sean opcionales o existan medios para evitar su aplicación. Lo contrario implicaría dejar en manos de los sujetos pasivos, a través de su estrategia empresarial, la posibilidad de acogerse a una exención o no, con los efectos que esto tendría en la asunción de la carga de las cuotas soportadas.

Existen otros aspectos del tributo cuya configuración afecta a la dimensión interna del principio de neutralidad: aspectos temporales, variedad de tipos impositivos, distintas reglas de modificación de bases imponibles (por ejemplo en caso de impago), el hecho de que se tengan que pagar cuotas de IVA repercutido que no se ha cobrado (diferencia IVA de caja o IVA de devengo), etc. Todos ellos responden a la estructura propia del impuesto y a cómo se manifiesta dentro del Estado en el que éste se aplica. La neutralidad interna, por tanto, se refiere a todos aquellos elementos de un tributo referentes a su configuración y estructura que pueden alterar las decisiones de los agentes económicos debido a sus implicaciones dentro del mercado del Estado en el que se implanta.

En el caso del IVA, en cuanto que tributo armonizado, el estudio de la neutralidad interna puede hacerse a un doble nivel. En primer lugar, el fundamento del impuesto así como sus características principales y funcionamiento se encuentran establecidas en la Directiva IVA, lo que implica que la neutralidad interna de este impuesto puede medirse a nivel de toda la Unión. Esto provoca que una mala configuración del impuesto a nivel comunitario implique problemas de neutralidad interna en todos los EEMM.

Por otro lado, en aquéllos aspectos en los que la normativa armonizada deje libertad a los EEMM para adoptar medidas que regulen diferentes aspectos, dichas normas nacionales podrán afectar a la neutralidad interna del mercado doméstico en cuestión. Esto provocaría que el grado de neutralidad interna pueda variar en

los distintos EEMM, en función de su normativa propia y del impacto que tenga ésta en la configuración del impuesto dentro de dichas fronteras. Es evidente que la variabilidad del grado de neutralidad interna en los mercados nacionales va en detrimento de la coherencia y del buen funcionamiento del mercado interno de la Unión. No obstante, la importancia de estas divergencias dependerá del grado de descentralización normativa que la regulación del impuesto deje a los distintos países, aspecto que será objeto de estudio en los siguientes capítulos. Sí podemos adelantar que tienen una importancia drástica, dentro de los elementos fundamentales que pueden atacar la neutralidad interna de un impuesto, las distintas normas administrativas y los procedimientos tributarios que puedan establecer los EEMM en razón del IVA, en los que suelen tener una mayor autonomía normativa. En numerosas ocasiones, los requisitos de los procedimientos tributarios o, simplemente, la complejidad de los mismos, puede dar lugar a la invalidez o la inaplicación de determinados presupuestos del impuesto o, incluso, a dificultar determinados derechos de los sujetos pasivos, alterando con ello la dimensión interna del principio de neutralidad.

La extrapolación de los diferentes grados de neutralidad interna en los mercados nacionales a la neutralidad global del mercado interno de la UE nos lleva a una reflexión adicional: la ausencia de neutralidad interna en un mercado puede degenerar en problemas de neutralidad externa. Esta afirmación es válida tanto a nivel de un mercado doméstico de un Estado como para un mercado plurinacional como el presente en la UE. La introducción de un impuesto que no cumpla el principio de neutralidad interna provoca distorsiones en la competencia nacional y determina las decisiones de los agentes económicos<sup>100</sup>. Más allá de la

---

<sup>100</sup> Valgan como ejemplo los numerosos problemas que presentaban los impuestos en cascada, vigentes con anterioridad a la introducción del IVA, en los que la acumulación impositiva que provocaban impedían conocer con exactitud la cuantía soportada que deberían deducirse las distintas empresas en el momento de la exportación para poder cumplir el principio de neutralidad externa, debiendo acudir a las estimaciones que comentamos anteriormente. DE LA RIVA GARRIGA comenta esta ausencia de neutralidad externa en los impuestos en cascada al afirmar que el IVA sí es neutral en los intercambios internacionales “porque permite, sabiendo el precio final impositivo, conocer exactamente la carga fiscal que soportó el producto hasta la frontera”, es decir, porque tiene una estructura que es acorde con la neutralidad interna. Consideramos que este no es, en absoluto, el único parámetro para medir la neutralidad externa del IVA, sin embargo, estamos de acuerdo en que la infracción de la vertiente interna del principio puede tener una influencia marcada en la consecución de su dimensión externa. DE LA RIVA GARRIGA, F. J., “La política fiscal comunitaria y su incidencia para España”, *Documentación Administrativa* n° 202, Presidencia del Gobierno: Gabinete Técnico para la Reforma Administrativa, Madrid, 1984, p. 80.

correspondiente pérdida de competitividad que sufrirán las empresas nacionales al no poder concurrir con su potencialidad completa, al estar ésta sesgada por la tributación, la mala configuración del tributo puede provocar que las relaciones de comercio internacional no sean imparciales, perjudicando o favoreciendo a las empresas nacionales respecto de las extranjeras. Por ejemplo, un impuesto indirecto sobre el consumo que resultara en un coste para el empresario por no poder repercutirse, total o parcialmente, a los consumidores, provocaría que las importaciones, que no experimentarían el gravamen de los bienes y servicios comprados en sus países de origen, contarían con una ventaja competitiva derivada de la incorrecta configuración del impuesto. La falla en la neutralidad interna estaría condicionando la imparcialidad de los intercambios internacionales de ese mercado, conllevando una ausencia también de neutralidad externa<sup>101</sup>. Centrándonos en el mercado interno, si a esta traslación de las infracciones de una dimensión de la neutralidad a la otra añadimos la comentada posibilidad de encontrar distintos grados de neutralidad interna en los EEMM debemos afirmar que la neutralidad de las transacciones intra-UE depende también de cómo se haya realizado este proceso de armonización normativa del IVA y de que la neutralidad interna se consiga de forma efectiva en todos los EEMM.

#### **4.2.- Neutralidad externa**

La segunda dimensión del principio de neutralidad en la clasificación que estamos tratando es la de neutralidad externa, que también ha sido denominada como internacional o transfronteriza<sup>102</sup>. Esta vertiente hace referencia a la influencia que pueda tener un tributo en las relaciones comerciales existentes entre

---

<sup>101</sup> BRANDS afirma que pese a que la neutralidad externa, a la que denomina *international neutrality*, puede parecer de mayor relevancia, “internal non-neutrality may involve external non neutrality”, lo que concuerda con la relación que hemos planteado entre ambas. BRANDS, J., “Comment: Trade-off between Subsidiarity and Neutrality”, *op. cit.*, p. 39.

<sup>102</sup> Aunque la doctrina mayoritaria se decanta por el término *externo*, se encuentran otras acepciones. Por ejemplo, en la nota anterior observamos como BRANDS la denominaba neutralidad “entre nacionales” o internacional. Por su parte, BIZIOLI la califica de neutralidad “transfronteriza”, y no la considera como una parte del contenido completo del principio de neutralidad desde el punto de vista internacional sino que es solo una parte de un concepto de neutralidad que corresponde a la superación de la división de los mercados estatales para unirlos en un mercado común. BIZIOLI, G, *Il processo di integrazione dei principi comunitari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, CEDAM, Milán, 2008, p. 137.

el mercado nacional donde se introduce y el resto de países. Un impuesto que sea neutral desde un punto de vista externo no debe alterar los patrones de actividad económica y consumo entre los distintos Estados, es decir, las transacciones internacionales no se deberían ver afectadas ni condicionadas por la existencia de dicho gravamen<sup>103</sup>. A diferencia de la neutralidad interna, cuya consecución se basaba en la formulación del hecho imponible del impuesto y en su estructura, en el caso de la dimensión externa los elementos fundamentales a analizar serán los criterios de sujeción territorial y las reglas de localización de las actividades sujetas, así como el tratamiento que se dé en los distintos elementos del tributo y los ajustes transfronterizos (*border tax adjustments*) que afecten a los sujetos pasivos que no sean residentes en el mercado doméstico y a los que realicen transacciones con el extranjero<sup>104</sup>.

Los criterios que harán neutrales los impuestos en las transacciones internacionales van a variar en función del tipo de tributo de que se trate, su materia y su hecho imponible. De esta forma, el tratamiento debe ser diferente en función de si se pretende establecer un impuesto sobre el consumo, como el IVA, o si se trata de una carga sobre la producción o sobre el volumen de negocios. La neutralidad de estas figuras diferentes requerirá que los principios del tributo se decanten por la imposición sea en origen o en destino en función del objeto de gravamen en cada uno de ellos.

Sin embargo, en todos los tributos, directos e indirectos, la idea de neutralidad externa es la misma, independientemente de cuáles sean las estructuras tributarias a adoptar para alcanzarla: evitar condicionar o influenciar la actitud de los agentes económicos en las transacciones internacionales, sean de compraventa (fundamentalmente impuestos indirectos) o de inversión o producción (principalmente impuestos directos). Las consecuencias de una infracción de esta dimensión del principio abarcan desde decisiones de establecimiento de las

---

<sup>103</sup> Esta es la definición que acuña SMITH del concepto de neutralidad externa, afirmando que igual que en el caso de la interna, ambas tienen el común objetivo de alcanzar la eficiencia económica: “Neutrality, in the external sense, requires –loosely– that Member States’ tax policies should not influence the cross-country pattern of private sector economic activity. As with internal neutrality, external neutrality is a property closely linked to economic efficiency in revenue raising”. SMITH, S., “Subsidiarity and neutrality in European Tax Policy: Economic Considerations”, *op. cit.*, p. 8.

<sup>104</sup> El concepto de neutralidad externa, por tanto, deberá tener en cuenta tanto el trato que se dé a los operadores extranjeros cuando realizan actividades en el Estado de aplicación del impuesto como el gravamen que experimentarán los operadores nacionales en sus actividades de exportación hacia mercados internacionales.

empresas en lugares donde experimenten una imposición menor, a la de incentivar las adquisiciones de determinados proveedores que puedan competir con costes inferiores debido a la tributación más favorable de la que se están beneficiando.

En lo que respecta al IVA, en cuanto impuesto sobre el consumo, la ausencia de neutralidad externa puede alterar tanto la libre elección de los particulares, que afrontarán sus decisiones de compra sobre productos que pueden experimentar distinto gravamen, como la de los productores, que podrán decidir donde establecerse para beneficiarse de dicho menor incremento de precio con el que competir en mejor medida en dicho mercado<sup>105</sup>. Así, es susceptible de introducir desviaciones en el mercado y en la concurrencia a través de un trato desigual de los distintos operadores por el lugar en el que se encuentren establecidos, lo que infringiría todos los elementos constituyentes del principio de neutralidad, al discriminar por razón del territorio, distorsionar la competencia y condicionar la toma de decisiones económicas de los agentes del mercado<sup>106</sup>. Estas distorsiones podrán estar orientadas al fomento de la industria nacional, a la que se beneficiaría con una tributación menor, o al contrario, al incremento de las importaciones, aunque esta suela ser menos habitual.

La dimensión externa del principio de neutralidad, por tanto, al basarse en la no alteración de las decisiones de consumo por razón del territorio de producción, requiere que en el mercado nacional los productos internos y los importados ostenten una misma carga tributaria. En lo que respecta a las exportaciones, la neutralidad externa implica que los bienes nacionales vendidos no deban competir en otros mercados con un impuesto que los extranjeros no han soportado en dicho mercado exterior y, al mismo tiempo, que las devoluciones del tributo no les beneficien más allá del gravamen experimentado de tal forma que

---

<sup>105</sup> Como afirma GREGGI, la neutralidad externa en el IVA deriva de su naturaleza de gravamen sobre el consumo, predicándose tanto de los operadores extranjeros que actúen en nuestras fronteras como los nacionales cuando realicen conductas de exportación y la clave para alcanzar esta dimensión del principio es “conseguire che esclusivamente gli atti di consumo realizzati all’interno del territorio dello stato dovrebbero essere ivi assoggettati a imposta”, es decir, que sólo se grave el consumo y no otras conductas. GREGGI, M., *Il Principio d’Inerenza...*, op. cit., p. 39.

<sup>106</sup> Como afirman TERRA y KAJUS, la neutralidad externa de un impuesto implica un funcionamiento neutral de sus fronteras (es decir, la segunda vertiente de la neutralidad que persigue el correcto funcionamiento del mercado) y para ellos el tributo pagado en caso de importación no puede exceder el impuesto pagado por los productos producidos en el interior del país, y permitir la devolución del impuesto pagado en caso de exportación (lo que implicaría cumplir la primera dimensión sustancial del principio de introducir una tributación igualitaria y no discriminatoria). TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, op. cit., p. 293.

dicha compensación adquiera naturaleza de subsidio a la exportación, aunque formalmente pueda enmascarse como un resarcimiento de la carga experimentada.

La neutralidad externa, sin embargo, tiene un carácter intrínseco que la hace menos deseable (o factible) a nivel global que la interna, más aún si la analizamos respecto del conjunto del sistema tributario, y no únicamente para una figura impositiva específica. La razón es clara: esta dimensión exterior depende en gran parte de las normas tributarias del resto de países con los que se realicen las operaciones comerciales o económicas en cuestión. Así como la vertiente interna del principio va a ser siempre deseable por eliminar las distorsiones a la competencia en el propio mercado interno, la externa debe tener en consideración las contrapartidas fiscales del resto de Estados que, además, no son uniformes, sino que pueden variar de uno a otro. Esto dificulta aún más la posibilidad de alcanzar realmente la neutralidad externa total, dado que requeriría un acuerdo global de todos los países o un trato nacional diferenciado a cada situación normativa específica de cada uno de ellos.

Un Estado que intentara buscar la eficiencia de su mercado a través de un impuesto que alcanzara la neutralidad externa en todo caso podría correr el riesgo de experimentar una competencia fiscal lesiva por parte del resto de países, que atraerían sus recursos imponibles a través de tributos que erosionaran la base imponible del primero. Además, como pone de manifiesto el hecho de que existan aranceles aduaneros en el caso de las transacciones internacionales, la neutralidad externa del conjunto del sistema fiscal va a ser un objetivo que va a estar siempre, o generalmente, supeditado a otros de interés superior, casi siempre de naturaleza estratégica y de política económica. Distinto es que pueda presentarse en dicho impuesto concreto, como puede ser el IVA, pero afirmar la neutralidad externa como un objetivo a conseguir en el conjunto del sistema tributario es poco realista.

En el supuesto del IVA, como tributo armonizado y aplicable a la totalidad de los EEMM, la neutralidad externa puede entenderse, de nuevo, en una doble dimensión: en lo referente a las transacciones con países terceros, que sería propiamente la neutralidad externa del mercado interno o extra-UE, y la relacionada con las transacciones intra-UE, es decir, entre los propios países de la Unión que podríamos calificar de neutralidad externa “interior o intra-UE”<sup>107</sup>.

---

<sup>107</sup> No debemos confundir esta parte de la neutralidad externa del IVA con la neutralidad interna pues se refieren a aspectos del tributo radicalmente distintos. Si hablamos de neutralidad externa interior es simplemente para referirnos a las reglas concretas que existen dentro de las

La dimensión externa en sentido puro, la que se refiere a las transacciones extra-UE tiene una regulación uniforme dentro del sistema IVA y que se corresponde con los acuerdos internacionales existentes sobre imposición indirecta. En este sentido, el General Agreement of Tariffs and Trade (GATT), actualmente dentro de la Organización Mundial del Comercio, establece un conjunto de reglas aceptadas internacionalmente por las que se implementaría el principio de imposición en destino para los impuestos indirectos sobre el consumo, generales y selectivos<sup>108</sup>. De esta forma se estaría alcanzando ese acuerdo internacional necesario para poder avanzar en la neutralidad externa, que implicaría gravar con los tipos nacionales las importaciones y dejar exentas las exportaciones, permitiendo la devolución de las cuotas de IVA soportadas a las empresas exportadoras, para que no carguen ellas con el peso del tributo hasta entonces recaudado<sup>109</sup>. Más recientemente, la OCDE ha tomado como suyo este

---

transacciones intra-UE, pues el mercado interno, como ya hemos visto, dista de ser igual a un mercado doméstico y de comportarse de forma totalmente uniforme.

<sup>108</sup> Este acuerdo sobre imposición indirecta se tomó para evitar que la existencia de gravámenes distintos sobre materias similares en los diferentes países pudiera tener como resultado un incremento de las barreras y los obstáculos del comercio internacional y que, por otro lado, se produjera una generalización de fenómenos de doble imposición o doble no imposición. El Artículo III del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994 afirma este principio claramente, cuando afirma: “Los productos del territorio de toda parte contratante importados en el de cualquier otra parte contratante no estarán sujetos, directa ni indirectamente, a impuestos interiores u otras cargas interiores, de cualquier clase que sean, superiores a los aplicados, directa o indirectamente, a los productos nacionales similares. Además, ninguna parte contratante aplicará, de cualquier otro modo, impuestos u otras cargas interiores a los productos importados o nacionales, en forma contraria a los principios enunciados en el párrafo 1”. Este artículo debe completarse con la nota 1 al Artículo XVI que especifica que la devolución de impuestos indirectos en el caso de las exportaciones no debe considerarse en ningún caso como subvenciones a la exportación: “No serán consideradas como una subvención la exoneración, en favor de un producto exportado, de los derechos o impuestos que graven el producto similar cuando éste se destine al consumo interior, ni la remisión de estos derechos o impuestos en un importe que no exceda de los totales adeudados o abonados.”. Como observamos, el GATT permite que los países puedan hacer tributar sin problemas el consumo en sus fronteras. Así lo ha afirmado OGLE: “However, as countries should be free to tax domestic consumption within their own borders, regardless of the origin of the goods consumed, GATT rules specifically permit border adjustments for indirect taxes. Such border adjustments have the effect of relieving exports from indirect tax and imposing a compensatory tax on imports destined for domestic consumption. In effect, the GATT rule permit the application of the destination principle to indirect taxes”. OGLE, A., *Principles of Value Added Tax: A European Perspective*, Interfisc Publishing, Londres, 1998, pp. 205-206.

<sup>109</sup> Como afirman GRUBERT y SCOTT NEWLON para el caso americano, el principio de imposición en destino tanto para productos nacionales de los EEUU como para las importaciones lleva a que importaciones y exportaciones, es decir, comercio internacional en

acuerdo y en numerosos documentos ha expresado su preferencia clara por el principio de imposición en destino que, además, es el más coherente con la naturaleza de impuesto sobre el consumo que tiene el IVA<sup>110</sup>.

La adopción generalizada de esta regla de localización de las transacciones internacionales permite que el IVA pueda alcanzar la neutralidad externa porque implica que en un mercado específico todos los productos lleven el mismo impuesto sin importar la procedencia de los bienes o servicios, posibilitando a los países establecer el tipo de gravamen al consumo que entiendan conveniente sin que esto reste competitividad a sus empresas. Esto implica una imparcialidad absoluta respecto al patrón de consumo de los particulares, que elegirán a su proveedor sin que éstos puedan tener ventajas fiscales algunas. En la misma medida, se eliminarían así los incentivos para deslocalizar la producción de un bien o servicio a un país exclusivamente por razones de gozar de una imposición sobre el consumo más moderada. Sin embargo, pese a que ésta es la regla general, adoptada tanto por la OMC como por la OCDE, aún existen determinadas entregas de bienes y, sobre todo, prestaciones de servicios, en las que la imposición se realiza en origen, rompiendo con todo lo dicho hasta aquí.

---

general, no se vean alteradas por la tributación indirecta, permitiendo que los consumidores elijan como harían antes de la introducción de dicho impuesto: “Are exporters any better situated than they were before the enactment of the tax? No, the exemption of exports will just get them to the position they were in before the consumption tax. The prices on exports they can offer are the same as before imposition of the consumption tax. Imposing a tax and then removing it does not leave them any better off in world markets. What about the decisions of consumers? To them, the relative price of foreign goods and domestic goods has not changed. [...] will, therefore, make the same choices between foreign and domestic goods as before the introduction of the tax”. GRUBERT, H. SCOTT NEWLON, T., *Taxing consumption...*, *op. cit.*, p. 9.

<sup>110</sup> Si se trata de un impuesto sobre el consumo, la neutralidad externa requerirá una regulación apropiada la consecución de los fines consustanciales a dicha naturaleza tributaria. Debido a esta consideración, la OCDE ha afirmado en el caso del IVA el principio de imposición en destino como el más apropiado para un impuesto sobre el consumo. Por un lado, por el hecho de la localización de los recursos tributarios que de él provengan, que deberían permanecer en el país donde se hubiera realizado el consumo, aspecto que no sucede así en el principio de imposición en origen que, en palabras textuales: “would run counter to one of the core features of VAT: as a tax on consumption, the revenue should accrue to the jurisdiction where the final consumption takes place”. Por otro lado, debido a que el sistema de imposición en destino puede apoyarse bien en controles fronterizos de los países, que gravarían en todo caso las importaciones y permitirían salir los productos de sus fronteras libres de impuestos. OECD, Committee on Fiscal Affairs, Centre for Tax policy and Administration, Working Party Nº9 Consumption Taxes, *OECD international VAT/GST Guidelines. Guidelines on Neutrality. Chapter I*, OECD Publication Services, 28 de junio de 2011.



La confluencia de distintas normas pone en entredicho la neutralidad externa de estos impuestos, ya que provoca que unos productos tributen al tipo nacional y otros al del Estado del que provienen, afectando las conductas de compra, que podrán decantarse por incrementar la adquisición de los que bienes que experimenten tipos menores. La neutralidad externa extra-UE, por tanto, depende del cumplimiento de los distintos Estados, entre ellos la propia Unión, de los acuerdos internacionales que uniformizan la tributación hacia el principio de imposición en destino. Su implementación parcial o sectorial, sin embargo, lleva a situaciones no neutrales y en las que se condicionan las decisiones de los operadores, sean empresarios o particulares.

La neutralidad externa intra-UE, a diferencia de lo que hemos comentado del contenido genérico de esta dimensión del principio de neutralidad fiscal en lo referente a su aplicación sobre el conjunto del sistema fiscal, es absolutamente deseable y es un objetivo marcado de las instituciones comunitarias, pues persigue el correcto funcionamiento y la libre competencia dentro del mercado interno. Esta clasificación específica de la dimensión externa del principio se presenta exclusivamente en aquéllos supuestos, como ocurre en la UE, en la que existe un mercado único formado por varios Estados en los que el impuesto al consumo es único y tiene un trato concreto para las transacciones entre los países de la organización supranacional y que es distinto del gravamen normal del impuesto en un mercado doméstico. Realmente, no deja de ser una calificación que agrupa a la neutralidad externa que existe en los intercambios entre EEMM, idéntica en su estudio a la que pueda presentarse con terceros países, pero que tiene la cualidad de ser la misma figura impositiva armonizada.

La importancia de conseguir que el régimen específico de transacciones dentro de la Unión sea neutral radica en que la presencia de esta característica puede evitar en gran medida la aparición de fenómenos de competencia fiscal entre los propios EEMM, que distorsionarían claramente un mercado interno que, como hemos dicho, aspira a funcionar como uno nacional<sup>111</sup>. En este caso, por tanto, la

---

<sup>111</sup> La mayor parte de supuestos en los que se han producido situaciones de competencia fiscal en imposición indirecta en la UE ha venido provocada por la permanencia de determinadas reglas de imposición en origen pese a la generalización de la imposición en destino que se ha ido realizando progresivamente en la armonización del IVA. Sobre las reglas de localización en origen que aún existen en el IVA y en los IIIEE, así como los problemas de neutralidad externa que provocan en forma de competencia fiscal véase MACARRO OSUNA, J. M., MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M., “La neutralidad fiscal como meta de la construcción europea. Análisis de la Fiscalidad indirecta”, en ADAME MARTÍNEZ, F., RAMOS PRIETO, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr.*

competencia fiscal se podría presentar como el resultado concreto de la ausencia de neutralidad externa dentro el propio mercado interno de la UE. En el caso del IVA europeo, las transacciones intra-UE no cumplen en todo caso esta dimensión del principio de neutralidad fiscal, que se pone en entredicho debido, fundamentalmente, a dos aspectos específicos de la normativa IVA. En primer lugar, a la posibilidad que tienen los distintos EEMM de establecer distintos tipos de IVA, tanto generales como reducidos y, en segundo, a la coexistencia de distintas reglas de imposición en origen y en destino, que ponen en duda la homogeneidad del tratamiento de las transacciones intra-UE<sup>112</sup>.

Avanzar en su consecución puede requerir la adopción de distintas medidas, con efectos concomitantes que pueden dificultar su implementación. Por un lado, una mayor uniformidad normativa por parte de los EEMM que, sin embargo, limitaría en gran medida la parte de soberanía nacional que aún ostentan en materia de IVA. Por otro, un cambio de las reglas de localización de manera que se homogeneicen y dejen de incentivar conductas económicas de los operadores en uno u otro sentido. Lo que es evidente es que el mercado interno necesita gozar de neutralidad en la normativa que regula las transacciones entre los Estados que lo componen. Esta dimensión, si bien es similar a la que se pretende en las relaciones con terceros países, tiene una potencial consecución mucho más sencilla dado los mecanismos normativos de que disponen las autoridades comunitarias y, al mismo

---

D. Javier Lasarte Álvarez, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, pp. 645-676. Como ejemplo podemos citar la situación que han tenido las prestaciones de servicios por vía electrónica hasta el uno de enero de 2015. La tributación siguiendo el principio de imposición en origen dio lugar a actuaciones de competencia fiscal claras por parte de algunos EEMM, como en el caso de Luxemburgo. Estas circunstancias han obligado a la Unión a cambiar el régimen de dichos servicios hacia la tributación en destino que, aunque difícil de implementar, debe acabar con los fenómenos de erosión de bases imponibles en este ámbito. Véase, sobre el cambio de la normativa en búsqueda de neutralidad externa y detrimento de la competencia fiscal, MACARRO OSUNA, J. M., “La Competencia fiscal y el comercio electrónico en el IVA”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 161, 2014, pp. 149-184.

<sup>112</sup> Como hemos comentado, es la permanencia de la regla de imposición en origen la que plantea las principales cuestiones de competencia fiscal en el IVA en la UE, al igual que ocurre con los IIEE. MARTÍN RODRÍGUEZ y MACARRO OSUNA así lo han concluido: “En último extremo, sin embargo, es la existencia de nichos de tributación en origen la que provoca que las lógicas diferencias entre EEMM se traduzcan en un riesgo para la neutralidad del sistema de fiscalidad indirecta. Por ello, si se quiere mantener el respeto por la soberanía nacional de los EEMM, únicamente se puede mejorar la protección del mercado interno implementando de manera más efectiva la imposición en destino”. MACARRO OSUNA, J. M., MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M., “La neutralidad fiscal...”, *op. cit.*, p. 673.

tiempo, tiene un carácter básico dentro del proceso de integración europea en el que estamos inmersos.

## **5.- EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA**

### **5.1.- La imposición indirecta sobre el volumen de negocios**

Los impuestos que gravan el consumo (sea de forma selectiva o general) son la forma más generalizada de imposición indirecta, no sólo en la UE, sino también en el resto de países, para lo que baste citar el *General Sales Tax* (en adelante GST) Australiano o el Sales Tax de Estados Unidos, o la gran variedad de impuestos específicos a productos concretos, muy presentes en países con gran cantidad de recursos naturales<sup>113</sup>.

A nivel europeo, ya hemos comentado que la armonización fiscal se ha manifestado de manera fundamental sobre este tipo de tributación, debido a su impacto sobre el funcionamiento del mercado interno. Así, el art. 113 TFUE se refiere a impuestos sobre el volumen de negocios, sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, a la hora de determinar a qué figuras debe restringirse la actividad armonizadora. A este respecto debemos traer a colación la conocida clasificación entre impuestos directos e indirectos<sup>114</sup>. La clave de esta

---

<sup>113</sup> Véase, como ejemplo, GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., TORREJÓN SANZ, L., ALONSO SAN ALBERTO, D., DEL BLANCO GARCÍA, A., *Estudio comparado de los sistemas tributarios en América Latina*, Documento del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2010.

<sup>114</sup> De acuerdo con FERREIRO LAPATZA, los impuestos serán directos o indirectos en función de si gravan, respectivamente, manifestaciones inmediatas o mediatas de la capacidad económica (renta y/o patrimonio respecto de consumo o tráfico de bienes). FERREIRO LAPATZA, J. J., “El objeto del tributo”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 10, 1976, pp. 227-243. Más recientemente, FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*. 25ª Edición, Marcial Pons, Madrid, 2006, pp. 121-124. En este sentido, en MERINO JARA, I. (Dir.), LUCAS DURÁN, M. (Coord.), *Derecho Financiero y Tributario...*, op. cit., p. 162. Sin embargo, también destacan la otra corriente doctrinal, sustentada en lo establecido por el Maestro Sainz de Bujanda, y que también afirma MARTÍN QUERALT, de que esta distinción puede fundamentarse en la existencia de traslación jurídica del impuesto o el derecho a resarcimiento del obligado tributario respecto de otra persona, lo que recomendaría mejor denominarlos métodos impositivos directos e indirectos. MARTÍN QUERALT, J. M.,

diferenciación radica en los sujetos que sufren formalmente el gravamen (incidencia estatutaria) y los que lo experimentan realmente (incidencia económica)<sup>115</sup>. En los impuestos directos, como los que gravan las rentas de las personas físicas o jurídicas, o los que recaen sobre la titularidad de bienes, ambos sujetos coinciden. En los indirectos, sin embargo, no ocurre así, y el sujeto pasivo debe trasladar la carga fiscal hacia el que debe soportar efectivamente el tributo<sup>116</sup>.

---

LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero...*, op. cit., pp. 74-75.

<sup>115</sup> Hemos de tener en cuenta que la incidencia económica es susceptible de ser trasladada de unos sujetos a otros a través de pactos entrepartes, pero estos acuerdo, de Derecho privado, no alterarían la naturaleza de un impuesto, sea directo o indirecto. La razón es que esta diferenciación hace referencia a una obligación de repercusión originada o posibilitada por la propia normativa del impuesto, es decir, con naturaleza de Derecho público, y el hecho de que la libre voluntad de las partes provoque que los efectos económicos definitivos sean distintos no supone un cambio de tipología impositiva. Por ejemplo, un sujeto puede convenir con otro que este segundo acometa el pago del impuesto de la renta del primero, sin embargo, esta circunstancia no modifica el carácter de impuesto directo de la imposición sobre la renta personal.

<sup>116</sup> VAN BREDERODE afirma esta distinción utilizando terminología económica: “Under an indirect tax, the tax is levied on a third person who is supposed to shift the tax forward by increasing his prices with the statutory tax rate to the person intended to bear that tax. In this case, the place of statutory incidence is different from the place of economic incidence”. VAN BREDERODE, R. F., *System of General...*, op. cit., p. 26.

Sin embargo, hay quienes afirman que los impuestos indirectos también son trasladados a los consumidores de forma tácita, con lo que esta diferenciación se desvirtuaría parcialmente. Es el supuesto de los Impuestos Especiales, tributos monofásicos cuyo hecho imponible se genera una vez salen del depósito fiscal en el que se encuentran en régimen suspensivo para, posteriormente, ser incluidos en el precio que se cobra a los consumidores finales. Sobre el régimen suspensivo véase ALONSO GONZÁLEZ, L. A., “Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales”, *Revista española de derecho financiero*, nº 89, 1996, pp. 49-82.

No obstante, la OCDE se ha reafirmado en esta concepción de la repercusión del impuesto afirmando que, aunque también pueda hacerse para los impuestos directos, no se hace con la velocidad ni con carácter total y general como sí ocurre con los indirectos: “More generally, whether or not a tax is a consumption tax can be held to depend on its effective incidence -whether or not it may be partly or wholly passed on into the price of consumption goods. Some studies have suggested that even though they are in the formal or legal sense paid by individuals or businesses personal income taxes, corporate income tax and social security contributions may be partly passed forward into prices- in which case they could be regarded as a kind of consumption tax. However, it is generally considered that consumption taxes in the normal sense of the word [...] are shifted into prices not only more fully but more quickly than are personal income taxes, corporate Income taxes and social security contributions”. OCDE, *Taxing consumption...*, op. cit., p. 26. Estamos de acuerdo con la apreciación que realiza la OCDE y consideramos, además, que el traspaso de gravámenes directos por parte de una empresa a sus clientes no deja de ser una decisión económica sobre el nivel de costes que quiere introducirse en el precio afectando a la

Los impuestos indirectos por excelencia son aquéllos que gravan la venta de un producto, en los que la trasposición del gravamen se realiza a través de una repercusión en el precio que cobra el sujeto que soporta formalmente el tributo al comprador, que lo debe experimentar efectivamente. DUE acuñó una definición clásica de impuesto sobre las ventas que sigue siendo plenamente aplicable y que engloba las distintas posibilidades de tributos sobre el consumo o las ventas: “A sales tax is a levy imposed upon the sales, or element incidental to the sales, such as receipts from them, of all or a wide range of commodities, excluding taxes imposed at fractional rates upon gross receipts in the form of business occupation or license taxes”<sup>117</sup>.

La tributación indirecta ha sido una constante a nivel histórico. De hecho, algunos de los impuestos más antiguos son los referentes a consumos de productos concretos. A nivel europeo, debemos mencionar que, pese a la existencia de impuestos sobre el volumen de negocios en la antigua Roma<sup>118</sup>, la primera de estas figuras aplicable en el conjunto del territorio de un Estado apareció en España: la Alcabala. La Alcabala fue un impuesto de la Edad Media que gravaba, por primera vez en la historia, la totalidad de las transacciones comerciales aplicándoles un tipo proporcional<sup>119</sup>.

La gran variedad de impuestos indirectos sobre el consumo que pueden plantearse responden a la existencia de diferentes motivaciones y objetivos en su implantación. Sus condicionantes son de diversa naturaleza, no únicamente legales, sino fundamentalmente de política económica y recaudación. En función de si su misión es recaudar la mayor cuantía posible con la menor distorsión para

---

competitividad de las empresas y, sobre todo, que el aspecto sobre el que se calcula el gravamen a pagar es distinto de aquél por el que se trasladaría al cliente.

<sup>117</sup> DUE, J. F., *Sales Taxation*, Routledge and Kegan Paul, Londres, 1957, p. 3.

<sup>118</sup> TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, *op. cit.*, p. 278

<sup>119</sup> El origen de la Alcabala fue el de un impuesto de la Edad Media que afectaba a todas las transacciones en una cuantía proporcional al valor de lo vendido. En el siglo XV se consolidó como un "impuesto indirecto sobre el consumo y que gravaba todas las ventas y permutas en una vigésima parte del valor de los bienes que se enajenasen o permutasen, o sea, en un 5 por 100, aunque a veces la cuantía de la Alcabala fuese la de un 10 por 100, cuota que arraigó finalmente en la Edad Moderna", según GARCÍA DE VALDEAVELLANO, L., *Curso de Historia de las Instituciones Españolas*, Revista de Occidente, Madrid, 1973, p. 607-608. El impuesto distó mucho de llegar a ser general, pues muchas localidades estaban exentas de pagarlo, como explica De MOXÓ, S., *La Alcabala: sobre sus orígenes, concepto y naturaleza*. Instituto Balmes de Sociología, Madrid, 1963, p. 46-49. Realidad que siguió existiendo en toda la Edad Moderna, en la que en el tributo continuó enajenado de la Corona en muy amplios territorios, según ARTOLA, M., *La Hacienda del Antiguo Régimen*. Alianza Universidad, Madrid, 1982, p. 39-40.

la economía, si se trata de una forma de gravar expresamente un tipo de producción del país en cuestión, si se quiere plantear un tributo simple y de fácil recaudación o si no es un problema la complejidad administrativa, etc., la figura elegida será una u otra. La valoración de la importancia de los objetivos que se pretenden alcanzar será lo que determine la configuración de los distintos tributos indirectos que pueden aplicarse al consumo, definiendo su naturaleza y su carácter jurídico. De hecho, esta naturaleza prevalece en caso de conflicto con la denominación del tributo, pues es su fundamento lo que de verdad identifica a una figura impositiva. Además, estos caracteres son los que tendrán que determinar las líneas maestras de aplicación e interpretación del impuesto, por lo que resulta muy relevante analizar los posibles impuestos indirectos y ver cuál es su naturaleza jurídico-económica. Dado que nuestro estudio se centra en el principio de neutralidad fiscal, el objetivo de este apartado es analizar cómo se manifiesta este principio en esa variedad de impuestos indirectos que pueden introducirse en un Estado y comprobar en cuál de ellos forma parte de los caracteres que estructuran su naturaleza<sup>120</sup>.

#### 5.1.1.- Impuestos indirectos sobre productos concretos o selectivos

El gravamen de la adquisición de productos específicos, como acontece con los Impuestos Especiales en la UE, es una de las formas tradicionales más extendidas de tributación indirecta. Pudiendo manifestarse como impuestos de cuantía fija, aspecto que no suele acontecer en los impuestos sobre el volumen de negocios, que son proporcionales (*ad valorem*)<sup>121</sup>, sus efectos en la neutralidad de las transacciones económicas son de gran magnitud. Como analizamos anteriormente, en el momento en que se introduce un gravamen que incrementa exclusivamente el precio de un grupo de bienes la recta de posibilidades de

---

<sup>120</sup> TERRA y KAJUS han denominado a esta naturaleza como “carácter legal” o “jurídico” afirmando que es la verdadera razón de ser del tributo y que conforma una guía sobre cómo configurarlo y qué consecuencias deben derivarse de él: “The legal character of a tax may be defined as features, or the nature of a tax that (ought to) have consequences in *iure*. [...] Basically, it means that the intrinsic nature of a tax should be the guiding principle in determining its consequences and not just the label, or the name of the tax”. TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, *op. cit.*, pp. 279, 281.

<sup>121</sup> MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVE, P. B., *Public finance...*, *op. cit.*, p. 250, 397 afirman esta diferencia y la necesidad de que los impuestos generales sobre las ventas sean siempre *ad valorem*, afirmando que así se consigue que los precios relativos no se vean influidos por el impuesto.

consumo de los particulares va a cambiar y con ello su nivel de ventas, que se reducirá en función de su aportación a la utilidad de los particulares y de la elasticidad-precio de la demanda de dicho bien. La falta de neutralidad de los impuestos selectivos provoca que los consumidores maximicen su utilidad acudiendo a productos sustitutivos y disminuyendo la compra de los bienes gravados así como de sus complementarios. La ausencia de neutralidad no sólo va a distorsionar la óptica del consumidor respecto los productos susceptibles de gravamen, sino de muchos otros posiblemente ajenos al impuesto.

#### 5.1.2.- Impuestos generales sobre el consumo o impuestos sobre el volumen de negocio

El concepto de impuesto sobre el volumen de negocio es un tema de sobra abordado por la doctrina tributarista, por lo que nos centraremos en mencionar brevemente su definición y relación con el principio de neutralidad. Los impuestos sobre el volumen de negocios (*turnover taxes* en la terminología anglosajona), también calificados con otras denominaciones como las de impuestos sobre las ventas, sobre bienes y servicios, o sobre la facturación, son una figura de imposición indirecta que grava el valor monetario de las ventas de las empresas. Dado que se trata de un impuesto indirecto, por lo general de tipo *ad valorem*, que se repercute sobre los consumidores, la segunda vertiente de este tipo de impuestos es que se trata de un impuesto sobre el consumo, ya que supone un incremento del precio de venta que deben asumir los individuos (personas físicas y jurídicas) cuando realizan un acto de consumo (aumento que va a depender, en todo caso, de la elasticidad-precio de la demanda y de las circunstancias del mercado)<sup>122</sup>. Por otro lado, y como contraste con los tributos selectivos sobre productos específicos, los impuestos sobre el volumen de negocios son de aplicación generalizada a todos los bienes (respecto a los servicios depende de su estructura). En función de estos

---

<sup>122</sup> Se han planteado otras formas de gravar el consumo de forma directa en la que no se produce una traslación de tributo incrementando el precio de venta, sino actuando directamente sobre la propia masa de consumidores. Es el conocido impuesto sobre el gasto personal, también denominado impuesto sobre el flujo de caja, y determina la cuantía consumida por cada persona a través del cálculo de sus ingresos menos la cuantía ahorrada por los mismos, que sería determinada por el saldo bancario neto. Dada su escasa introducción real no vamos a analizar en profundidad sus implicaciones en términos del principio de neutralidad. Para un mayor detalle véase MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVE, P. B., *Public finance...*, *op. cit.*, p. 405-406 y ROSEN, H. S., *Hacienda Pública...*, *op. cit.*, p. 485.

caracteres, que definen el espíritu de este tipo de tributos, podemos definir los impuestos sobre el volumen de negocios, en sus distintas clases, como un impuesto indirecto y general sobre el consumo<sup>123</sup>.

La generalidad que comporta este tipo de tributos implica solucionar la principal falla de neutralidad que incorporan los impuestos selectivos. Su aplicación a todos los productos comercializables, en principio y salvo que se introduzcan excepciones, provoca que los patrones de consumo no se vean alterados pues el precio de los bienes y servicios subiría de forma uniforme. Con ello, la frontera de posibilidades de consumo de los individuos se reduciría de forma que únicamente existiera un efecto renta, y no un efecto sustitución entre bienes, es decir, se podrá consumir menor cantidad de todos los productos, pero el atractivo de los mismos en términos de utilidad-precio resulta inalterado.

La capacidad recaudatoria de este tipo de tributos, dado su aplicación generalizada, así como el impacto sobre las transacciones comerciales que puede alcanzar la introducción de figuras distintas sobre el volumen de negocios es lo que motiva la armonización que establece el art. 113 TFUE. Aunque gravar la totalidad de bienes y servicios añade neutralidad a la imposición indirecta, existe una gran variedad de impuestos sobre el volumen de negocios y su configuración puede implicar un respeto diferente de dicha neutralidad económica, pudiendo esta, directamente, no ser un objetivo prioritario de este tipo de tributación.

A la hora de determinar una definición más concreta de impuestos sobre el volumen de negocios debemos tener en cuenta que el TJUE se ha pronunciado a tal respecto debido a la cláusula establecida en el art. 401 de la Directiva IVA<sup>124</sup>. Este artículo, continuador del art. 33 de la Sexta Directiva IVA, permite a los EEMM establecer todo un conjunto de impuestos indirectos siempre que “no tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios”<sup>125</sup>. En las distintas

---

<sup>123</sup> TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, op. cit., pp. 279

<sup>124</sup> Entre otras, algunas de las SSTJCE más importantes en este ámbito son: de 27 de noviembre de 1985, *Rousseau Wilmot*, Asunto 295/84; de 4 de febrero de 1988, Comisión contra Bélgica, Asunto C-391/85; de 3 de marzo de 1988, Bergandi, Asunto C-252/86; de 13 de julio de 1989, Wisselink, Asuntos acumulados C-93/88 y C-94/88; de 19 de marzo de 1991, *Giant NV contra Gemeente Overijse*, Asunto C-109/90; de 7 de mayo de 1992, *Bozzi*, Asunto C-347/90; de 17 de septiembre de 1997, *Solisnor-Estaleiros Navais*, Asunto C-130/96;

<sup>125</sup> Art. 401 Directiva 2006/112/UE: “Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre



Sentencias, el Alto Tribunal ha asimilado este tipo de impuestos al IVA, en un claro intento de que no se establezcan figuras incompatibles con este impuesto armonizado<sup>126</sup>. En la constante jurisprudencia del TJUE ha venido afirmando que serán impuestos sobre el volumen de negocio en el sentido del mencionado artículo los que entorpezcan “el funcionamiento del sistema común del IVA al gravar la circulación de bienes y servicios e incidir en las transacciones comerciales de manera comparable a la que caracteriza al IVA<sup>127</sup>”, entendiéndose que incumplen estos requisitos los tributos “que presentan las características esenciales del IVA, aunque no sea idénticos a éste en todos los aspectos<sup>128</sup>”. Los elementos esenciales del IVA a este respecto para el TJUE son<sup>129</sup>: “la aplicación del IVA con carácter

---

el volumen de negocios, siempre que la recaudación de impuestos, derechos o gravámenes no dé lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.”

<sup>126</sup> Para el análisis del desarrollo jurisprudencial realizado por el TJUE respecto al art. 401 de la Directiva IVA (33 de la Sexta Directiva) hemos acudido a MAURITZEN, L., “What is a Turnover tax in the sense of Article 3 of the Sixth VAT Directive?”, *International VAT Monitor*, Vol. 8, nº 1, Enero-Febrero 1997, pp. 3-12; ÁLVAREZ ROYO, F., “De nuevo sobre el concepto de impuesto sobre el volumen de negocios en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 220, 2003, pp. 125-132; RIBES RIBES, A., “Interpretación del concepto «impuesto sobre el volumen de negocios» en el marco del artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva en materia de IVA (STJCE de 11 de octubre de 2007)”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 297, 2009, pp. 111-114. LÓPEZ ESPAÑADOR, C. M., “El artículo 33 de la Sexta Directiva: la compatibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido con otros impuestos”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 220, 2003, pp. 29-39.

<sup>127</sup> Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de julio de 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, asunto C-188/09, ap. 46, de 11 de octubre de 2007, *Kögar y otros*, asuntos acumulados C-283/06 y C-312/06, ap. 34; de 3 de octubre de 2006, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, ap. 25, y de 8 de junio de 1999, *Pelzl y otros*, C-388/97, C-344/97 y C-390/97, ap. 20.

<sup>128</sup> Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, *Kögar y otros*, considerando 35; *Banca popolare di Cremona*, apartado 26, de 31 de marzo de 1992, *Dansk Denkavit y Poulsen Trading*, C-200/90, apartados 11 y 14, y de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance y otros*, C-308/01, apartado 32.

<sup>129</sup> Esta definición del conjunto de las características el IVA fue enunciada en la Sentencia Bozzi, que la afirmó de maneras más escueta: “las características esenciales del IVA son las siguientes: el IVA se aplica con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; es proporcional al precio de estos bienes y de estos servicios; se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución; y, por último, se aplica sobre el valor añadido de los bienes y de los servicios, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente”.

La redacción presente en el texto es la que ha sido adoptada por el Tribunal y repetida posteriormente en las Sentencias *KÖGAZ y otros*, apartado 37, *Banca popolare di Cremona*, apartado 28, y *Pelzl y otros*, apartado 21, entre otras.

general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste<sup>130</sup>; la percepción de dicho impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente; la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y distribución, de manera que, en una fase determinada, este impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y la carga final de dicho impuesto recae en definitiva sobre el consumidor”. Concretamente, el TJUE afirma que este artículo “no se opone al mantenimiento o al establecimiento de un impuesto que no tenga una de las características esenciales del IVA<sup>131</sup>. Queremos resaltar que, como se afirma en la STJCE *Bozzi*, el carácter neutral que otorga al IVA el hecho de poder deducir las cuotas soportadas, convirtiéndolo en un impuesto sobre el consumo que no se erige en coste para los empresarios, es también una característica intrínseca del IVA a efectos de analizar otros impuestos<sup>132</sup>. Con ello, el principio de neutralidad se erige como un elemento constitutivo de la definición del TJUE de impuesto sobre el volumen de negocios. Consideramos, sin embargo, que es una característica del IVA, no de todo dicho conjunto de tributos.

Por ello, la definición adoptada de impuesto sobre el volumen de negocios adoptada por el TJUE no nos sirve a efectos de analizar la neutralidad de dicho concepto de tributo, ni sus distintas clases. Su asimilación al IVA, uno de los subtipos concretos de esta modalidad de tributo, no engloba de manera relevante a todo el conjunto de figuras que en él se encuadran. Por el contrario, es una aproximación de significados pensada más para tener una función excluyente de aquellas figuras que no puedan introducirse en los términos de compatibilidad con

---

<sup>130</sup> El hecho de que el Tributo cuya consideración como impuesto sobre el volumen de negocios sea proporcional al precio ha sido una de las cuestiones más recurrentes en la jurisprudencia del TJUE. De hecho, en las Sentencias *Dansk Denkavit y Poulsen Trading*, apartado 11; *Pelzl y otros*, apartado 25; en el apartado 40 de la citada sentencia *KÖGAZ y otros*, y en la Sentencia de 24 de octubre de 2013, *Metropol*, C-440/12, apartado 36 ha repetido esta relevancia afirmando que “El Tribunal de Justicia ya ha declarado que la proporcionalidad entre el IVA y los precios de los servicios o bienes de que se trate es, como resulta del artículo 1, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva IVA, una de las características esenciales de este impuesto armonizado”.

<sup>131</sup> SSTJCE *KÖGAZ y otros*, apartado 36, *Solisnor-Estaleiros Navais*, apartados 19 y 20, *GIL Insurance y otros*, apartado 34 y *Banca popolare di Cremona*, apartado 27.

<sup>132</sup> STJCE *Bozzi* apartados 31 a 33.

la armonización tributaria realizada en la UE. Debemos partir, por tanto, de la definición académica y teórica que hemos planteado anteriormente.

La principal clasificación que se hace de los impuestos sobre el volumen de negocio es la que distingue en función del número de etapas del proceso de producción y comercialización de los productos objeto de transacción. Aquéllos en los que el tributo sólo grava una parte de esta cadena son los denominados monofásicos, mientras que aquéllos en que la carga tributaria recae sobre la totalidad de los intercambios o, al menos, en más de un eslabón del proceso, son multifásicos (o plurifásicos)<sup>133</sup>.

#### 5.1.2.1.- Monofásicos

Los impuestos sobre el volumen de negocio monofásicos son aquéllos que gravan el volumen de ventas de una de las etapas del proceso de producción y distribución de un producto. Tradicionalmente se han identificado tres conjuntos de fases en dicha cadena<sup>134</sup>: la producción<sup>135</sup>, la distribución mayorista y la minorista. Encontraremos, por tanto, tres tipos de tributos monofásicos que gravan cada una de ellas. Debemos afirmar que existe un inconveniente en la clasificación que estamos planteando, y es que adquiere su pleno contenido en referencia con las entregas de bienes, en las que se puede disgregar en mayor medida dicho proceso de producción y comercialización. Para las prestaciones de servicios, no obstante, no es tan sencillo alcanzar una distribución de tareas tan taxativa y específica. De hecho, en el caso de los primeros dos tipos de impuestos monofásicos, aquéllos que gravan la producción o la distribución mayorista, las

---

<sup>133</sup> DUE, sin embargo, no entendía el IVA como un tributo dentro del grupo de los multifásicos, sino que lo clasificaba como un tercer bloque, pues afirmaba que ostentaba características de ambos grupos. DUE, J. F., *Sales taxation... op. cit.*, p. 4. No estamos de acuerdo con dicha interpretación pues, pese a tener un gran parecido con un impuesto monofásico como el de ventas minoristas, más en sus resultados y objetivos que en su forma de recaudar el gravamen, no tenemos duda alguna de que el IVA no representa una categoría distinta de los impuestos multifásicos, sino que se trata de uno de ellos, como así ha entendido la doctrina mayoritaria.

<sup>134</sup> Estas tres fases incorporan cada una un gran número de fases más concretas que, en muchos casos, dependerán del sector empresarial concreto. Esta división y su inclusión en uno u otro grupo tendrá gran influencia a la hora de determinar si las actividades específicas deben estar gravadas por cada tipo de tributo indirecto.

<sup>135</sup> Debemos considerar la extracción de materias primas como una actividad incluida dentro del conjunto operacional de producción.

prestaciones de servicios no suelen estar comprendidas dentro de su hecho imponible, o suelen estar exentas, lo que implica una infracción de la neutralidad clara, al fomentar la adquisición de estas prestaciones en comparación con las entregas de bienes.

#### A) Impuesto sobre la producción (*Manufacturer's tax*)

Estos tributos gravan la venta de bienes que realizan las empresas que los fabrican o manufacturan. Dicha transacción puede realizarse a los mayoristas, a los minoristas, o también ser directamente dirigida a los consumidores finales. Existen dos problemas fundamentales para estos impuestos desde el punto de vista de la neutralidad. En primer lugar, la mayoría de bienes que se comercializan suelen pasar por distintas actividades de producción, que pueden ser acometidas por sujetos pasivos diversos. En este tipo de tributos, en que no suelen estar previstas deducciones de ninguna clase, las estructuras productivas integradas verticalmente sufrirían un menor gravamen que aquéllas en las que cada parte de la producción es realizada por una empresa diversa, existiendo distintas transacciones y estando todas ellas gravadas. Esto infringe claramente el principio de neutralidad pues se incentiva a los operadores a adoptar una estrategia empresarial de integración vertical productiva.

En lo referente a la distribución ocurre, sin embargo, justo lo contrario. Dado que el tipo impositivo se aplica sobre el precio de venta del productor, las posibles actividades que haya realizado el fabricante para hacer llegar de forma directa los productos a los consumidores finales estarían también tasadas. Esto implicaría que, respecto a las actividades de puesta a disposición de los productos, una mayor diversificación empresarial reduciría los costes fiscales de la operación, pues las actividades de distribución mayorista y minorista no tributarán bajo este impuesto. De nuevo, observamos que se afecta a la neutralidad pues la misma operación va a tener un gravamen muy diferente si es el propio productor el que afronta la venta directa o si se especializa únicamente en la producción y externaliza las actividades de distribución a otros sujetos pasivos. Existen propuestas para corregir esta infracción de la neutralidad, que pasan por estimar los márgenes de cada tipo de actividad y gravar con el impuesto de producción únicamente esta parte del negocio, no haciendo tributar el valor que añade la distribución del producto.

No negamos que esto podría reducir el impacto sobre la competencia y la neutralidad, sin embargo, dudamos de la efectividad de esta corrección y consideramos extremadamente difícil estimar el valor que suponen las actividades de entrega de los bienes<sup>136</sup>. Además, se debería tener en cuenta este porcentaje estimatorio en función de las diferencias existentes en la distribución y puesta a disposición de los consumidores y de los márgenes que suelen tener los comerciantes según el tipo de producto, que varía considerablemente entre distintas clases de bienes. Así, este mecanismo implicaría introducir un grado añadido de complejidad al tributo que va radicalmente en contra de su naturaleza: ser un impuesto indirecto sobre la producción de aplicación a un número pequeño de operadores y ser de gestión sencilla.

Por último, este tipo de tributos también puede poner en solfa al principio de neutralidad en lo que respecta a las transacciones internacionales. Al gravar exclusivamente las actividades de producción, las manufacturas que se introduzcan en el Estado en cuestión vendrán valoradas por sus estrictos costes de fabricación, no incluyendo costes como los de publicidad u otros que las empresas nacionales si se verán obligadas a tener en consideración, ya que la globalidad de sus actividades estará gravada. El establecimiento de un tipo superior para las importaciones, que ha sido planteado como forma de paliar este problema, nos parece una solución arbitraria y que no impediría que se siguiera produciendo una infracción de la neutralidad externa del tributo.

#### B) Impuesto sobre la distribución mayorista (*Wholesale tax*)

Las incidencias de este tipo de tributos respecto al principio de neutralidad son muy similares a las que existen en los impuestos sobre la producción. Los impuestos sobre la distribución mayorista, en realidad, son los impuestos sobre el volumen de negocio que se recaudan en la fase anterior a la venta minorista, con lo que la base a la que se aplica el tributo es la suma de los costes de producción y de distribución hasta los puntos de venta al público. De nuevo, el ser un tributo

---

<sup>136</sup> Como afirma VAN BREDERODE, este tipo de tributos va a afectar irremediablemente a la competencia del mercado, en mayor o menor medida en función de la adecuación de las medidas correctoras: “The margins, therefore, need to be estimated on the basis of a statistical survey, which may produce reasonably accurate average margins. However, an average margin is always too low for one manufacturer and too high for another. Distortion of competition under a manufacturer’s tax as a result of direct consumer sales can be reduced but never fully mitigated”. VAN BREDERODE, R. F., *System of General...*, op. cit., pp. 13-14

cumulativo puede provocar que la ausencia de deducción haga que los ciclos de distribución con mayor número de transacciones impliquen una carga tributaria superior que aquéllos en que la puesta a disposición de los minoristas se haga de forma integrada y única. Por otro lado, la posibilidad de que los mayoristas hagan ventas directas a los particulares introduciría de nuevo la necesidad de establecer medidas de corrección que permitan que el porcentaje estimado de coste que supone la venta minorista fuera descontado del valor de la facturación objeto de tributación. Esto, como ya hemos comentado, nos parece una solución que sería poco efectiva y que no eliminaría los problemas de neutralidad de que adolecen estos impuestos.

### C) Impuesto sobre las ventas minoristas (*Retail sales tax*)

Este último impuesto monofásico, aunque lo estamos denominando sobre las ventas minoristas, grava toda aquella entrega de bienes que se realice a un particular, independientemente de si es acometida por un minorista, un mayorista o el propio fabricante. Acuñamos esta denominación, además de por ser la utilizada en la doctrina mayoritaria, por el hecho de que representa el tercer eslabón de la cadena productiva tras los dos anteriores que vienen gravados por los impuestos que acabamos de analizar. Sin embargo, no es un impuesto pensado para gravar exclusivamente el margen introducido por la actividad de venta minorista, sino que se refiere al momento en que se recauda, gravándose la totalidad del valor de los productos transmitidos, sin tener en consideración que dichos bienes provengan de la fase de producción o distribución<sup>137</sup>.

---

<sup>137</sup> De hecho, si tuviéramos que gravar exclusivamente el valor añadido producido en dicha fase minorista habría que especificar de manera mucho más concreta cuáles son las actividades y operaciones en ellas incluidas. Para ello existen dos criterios de interpretación del concepto “fase minorista”. Uno objetivo en el que la clave es que la comercialización venga realizada por comerciantes al por menor, mientras que un criterio subjetivo haría depender esta consideración del carácter personal del adquirente, si es consumidor final o no. Nos decantamos claramente por este último método ya que, sin ir más lejos, entendemos que existen mayoristas que pueden vender directamente al público y no sólo a otros mayoristas o minoristas, y con el criterio objetivo no entrarían dentro de este tributo, pese a realizar un acto de venta al consumo. En España se planteó esta duda en la doctrina al proponerse en el *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, la cesión a las CCAA del IVA “en fase minorista”, proponiéndose dichos criterios y acusándose al primero de falta de neutralidad pues (siempre en clave de distribución territorial de ingresos) una mayor integración vertical de las fases de producción y mayorista que minimizara el valor añadido de la minorista implicaría menores ingresos para las Comunidades donde estuvieran menos presentes las primeras etapas

Este tributo, por tanto, aplica un tipo proporcional al valor de venta del producto al consumidor final. Realizar el devengo del impuesto con la última transacción evita parte de las infracciones de la neutralidad características de los tributos anteriores, fundamentalmente lo referente a la necesidad de estimar el porcentaje de actividad que no debería gravarse cuando se realizaran actividades más allá de la fase concreta del proceso productivo. De la misma manera, la recaudación en la transacción final implica que este impuesto es indiferente respecto del grado de integración vertical de las empresas que lo han producido, añadiendo neutralidad al mismo. Además, en el plano de la neutralidad externa de las transacciones entre países este impuesto también alcanza un alto grado de neutralidad, pues permite gravar igualmente los productos internos y extranjeros con el mismo tipo impositivo cumpliendo con lo requerido por este principio de no condicionar las tendencias de consumo ni las empresariales<sup>138</sup>.

Realmente, el espíritu y la finalidad de este tributo son similares a los del IVA (teóricamente considerado), pues pretende realizar un gravamen del consumo final que debe ser repercutido directamente a los consumidores. La gran diferencia existente entre ambos es el modo en que se recauda, uno multifase y el otro sólo en la última venta, pero el respeto que tienen ambos tipos de impuestos por la neutralidad fiscal es muy similar<sup>139</sup>. El principal riesgo con que cuenta este tipo de

---

empresariales. Véase IASTERIO ESCUDERO, C., PÉREZ GARCÍA, F., SEVILLA SEGURA, J. V., y SOLÉ VILANOVA, J., *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995; RAMOS PRIETO, J., *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas. Concepto, régimen jurídico y articulación constitucional*. Comares, Granada, 2001, pp. 358-359, y CASTELLS OLIVERES, A., “La reforma del sistema de financiación autonómica y el problema de la corresponsabilización fiscal”, *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 12, 1990, p. 198; y GIMENO ULLASTRES, J. A., RUIZ HUERTA CARBONELL, J., “Financiación autonómica: un modelo alternativo de corresponsabilidad fiscal”, *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 15, 1991, p. 163.

<sup>138</sup> MANZONI destaca tanto el respeto de este tipo de impuestos con la neutralidad de las transacciones internacionales como la indiferencia que provoca en el grado de diversificación o integración vertical del proceso productivo. Incluso apunta algunas ventajas con respecto al IVA, como el hecho de poder aplicar tipos impositivos diferenciados en función del destino o la clase de bienes, ya que el gravar sólo la transacción final aporta a los impuestos sobre la ventas minoristas “un’elasticità ed una suscettibilità di strumentalizzazione che l’IVA certo non consente”. MANZONI, I., *L’imposta...*, *op. cit.*, pp. 22-23.

<sup>139</sup> MUSGRAVE P. y MUSGRAVE B. consideran que ambas clases de impuestos son muy similares con la excepción de la forma de recaudación, debiendo realizarse la elección de uno u otro en función de condicionamientos administrativos: “Notwithstanding the difference in technique, the base of a value-added tax of the consumption type is the same as that of a retail sales tax; only the method of collection differs. A choice between the two, therefore, must be made in terms of administrative convenience”. MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVE, P. B., *Public*

impuestos es tener que diferenciar entre adquisiciones realizadas por particulares y por negocios, para poder evitar que se convierta en un impuesto acumulativo que fomentara la integración vertical para evitar sufrir varias veces el impuesto por un mismo proceso productivo. En el *Retail Sales Tax* las transacciones *Business to Business* (en adelante B2B) están exentas, pues sólo se pretende gravar el consumo. La forma en que esta exención se ha articulado en las experiencias de este tipo de impuestos es a través de certificados para las empresas que, ante su presentación, permiten que el vendedor no cargue el tributo a la venta. Un funcionamiento correcto de este mecanismo permitiría que sólo fuera gravado el consumo, sin embargo, introduce una serie de riesgos de fraude de gran magnitud, pues el vendedor no tiene medio de comprobar que el empresario que está presentando el certificado tiene intención real de utilizar dichos bienes para fines comerciales y no particulares.

Este problema se acrecienta aún más cuando el impuesto grava también las prestaciones de servicios, como hace el IVA. Cada servicio individual requeriría que el empleado de la empresa presentara su certificado, mientras que el prestador no podría discernir si el consumo está siendo privado o empresarial, como ocurre, por ejemplo, en el caso de los servicios de transporte. La solución de algunos países que contaban con estos impuestos antes de adoptar el IVA fue establecer una exención para los servicios<sup>140</sup>. Esto supondría una infracción clara del principio de neutralidad dado el incentivo que existiría para dedicar mayor parte de la renta al consumo de servicios en vez de a la compra de bienes y, además, genera problemas cuando determinados bienes requieren de una prestación de servicios conjunta,

---

*finance...*, *op. cit.*, p. 399. Consideramos, sin embargo, que no sólo debe afrontarse dicha decisión desde un punto de vista administrativo, pues son varios los problemas que apuntamos para el impuesto sobre las ventas minoristas que, de no alcanzar resolución clara, implicarían una infracción clara del principio de neutralidad.

<sup>140</sup> De hecho, como establece SHOUP cuando trata las distintas categorías de impuestos indirectos sobre consumos, sean generales o no, en los impuestos sobre ventas minoristas realiza una clasificación propia respecto de impuestos únicamente aplicable a los bienes, *goods-only retail sales tax*, que se articularían a través de dicha exención de los servicios. Este autor considera, sin embargo, que a efectos económicos esta exención no sería absoluta, dado que los servicios empleados por las empresas productoras de bienes incrementarían sus costes y, con ello, el precio de venta de dicho producto, con lo que se estaría tributando por ese valor que implica el servicio. Los que sí estarían exentos completamente serían los servicios prestados directamente al consumidor como, plasmando el ejemplo concreto que usa, el de un médico o un barbero. SHOUP, C. S., *Public Finance*, Aldine Publishing Company, Chicago, 1960, pp. 248-249.



provocando una tendencia a incrementar el valor de esta última en detrimento del producto físico para así reducir la imposición<sup>141</sup>.

En conclusión, los impuestos que gravan el consumo únicamente en la transacción final tienen una naturaleza muy similar a la del IVA y, en lo referente al principio de neutralidad, permiten que la toma de decisiones económica se desarrolle sin apenas injerencias tributarias. En comparación con el resto de impuestos monofásicos es evidente que el gravamen de las ventas minoristas supone una mejora sustancial respecto a los otros, tanto en su aplicación como en el menor número de distorsiones que introducen en la actividad económica. Sin embargo, los problemas reflejados en su administración y control, que pueden degenerar en conductas fraudulentas generalizadas, junto con los problemas existentes para gravar las prestaciones de servicios pueden provocar que las medidas correctoras para estas cuestiones los palíen a base de minorar la neutralidad del impuesto. Por ello, los impuestos monofásicos han sido relegados tradicionalmente a una posición secundaria, adquiriendo los multifásicos una relevancia muy superior, fundamentalmente el IVA pues, teniendo la naturaleza de impuesto generalizado sobre el consumo, su estructura permite resolver las principales fallas de no constituir un coste para los empresarios y de permitir tasar los servicios sin que suponga un desvalor en términos de neutralidad fiscal. Hemos de comentar, sin embargo, que algunos tributos monofásicos, sobre todo los impuestos de ventas minoristas, están comenzando a tener una mayor introducción como sustituto del IVA en países como EEUU<sup>142</sup>.

---

<sup>141</sup> TERRA y KAJUS analizan los ejemplos de Noruega y Dinamarca, que excluyeron inicialmente los servicios de sus impuestos respectivos sobre las ventas minoristas. TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, *op. cit.*, P. 297.

<sup>142</sup> En Estados Unidos la proliferación de distintos impuestos minoristas ha provocado que se haya propuesto un proceso de armonización de estas figuras a nivel federal. Como analizan SCHENK y OLDMAN, se han producido diversos intentos en esta dirección como la “Fair Tax Act” de los diputados Linder y Paterson de 1999, que proponía un impuesto gestionado por el Estado Federal, la “National Retail Sales Tax Act of 1996” del congresista Schaefer o la “Fair Tax Act of 2005” del Senador Chabmliss. SCHENK, A., OLDMAN, O., *Value Added Tax: A comparative approach*, Cambridge University Press, Cambridge (Reino Unido), 2007, p. 452. Para un análisis en mayor profundidad de estas propuestas véase: SCHENK, A., “Recent activity in the United States involving Value Added Tax”, *International VAT Monitor*, Nº 8-9, 1992, pp. 2-12, y SCHENK, A., “VAT Debate stimulated by Tax reform hearings in the United States”, *International VAT Monitor*, nº 4, 1995, pp. 204-210.

Como afirma VAN BREDERODE, la sustitución de estos impuestos por uno nacional no tiene el objetivo de generar ingresos adicionales al sector público, sino sustituir los ya existentes: “Interestingly, the purpose of the proposals is not to generate additional revenue for the federal government, but to replace existing taxes”. Por ello, la idea de un *national retail sales tax* (“a

Sin embargo, otros impuestos plurifásicos sobre el volumen de negocios que no cumplieran con las condiciones de neutralidad del IVA serían notablemente más distorsivos que los impuestos sobre las ventas minoristas<sup>143</sup>. Se han llegado incluso a plantear las mejoras que resultarían de introducir este impuesto finalista respecto del propio IVA a efectos de minimización del fraude fiscal, ya que éste se encuentra en su mayor parte en las transacciones B2B (pensemos en el fraude carrusel), que estarían exentas, toda vez que sólo habría que comprobar la efectiva tributación de los empresarios que vendieran a los consumidores finales<sup>144</sup>. Aunque aún son propuestas sin desarrollo, estaremos atentos a los posibles cambios, toda vez que a efectos de neutralidad introducir un IVA o un impuesto sobre ventas minoristas de bienes y servicios no implica grandes diferencias.

#### 5.1.2.2.- Multifásicos

---

destination-type, broad based, federal consumption tax that would tax all final consumption”) está dirigida a una mayor armonización de este ámbito en EEUU y a obtener determinados beneficios macroeconómicos pues, como afirma el autor, no tendría impacto en la capacidad adquisitiva ni en los comportamientos económicos, pero sería un modo de alcanzar un “level playing field [...] between public sector expenditures and private sector expenditures” y en otros aspectos como la competitividad de las exportaciones, etc. VAN BREDERODE, R. F., “Towards a Federal Sales Tax in the United States?”, *International VAT Monitor*, nº 2, 2008, pp. 114 y 120.

<sup>143</sup> En este sentido se pronuncia SHOUP, que habla de impuestos sobre el volumen de negocios en general, pero entendemos que se trata de los existentes en aquél momento, es decir, aquéllos *en cascada*, en los que no había posibilidad de deducción de las cuotas del impuesto soportadas y que, como veremos a continuación, suponen una distorsión clara de las decisiones de especialización o integración vertical: “In principle, the consumer retail sales tax creates less excess burden than the turnover tax. It exerts no pressure toward changing methods of production or distribution with respect to vertical integration or early-stage value added, and does not tax capital goods”. SHOUP, C. S., *Public Finance...*, *op. cit.*, p. 246.

<sup>144</sup> El fraude carrusel, como afirma LAMPREAVE MÁRQUEZ, dentro del fraude IVA es “el que ha provocado un mayor perjuicio, al utilizar los sujetos pasivos que llevan a cabo operaciones intracomunitarias, artificios fiscales con el objeto de no ingresar IVA en ningún Estado, erosionando los ingresos públicos de los Estados afectados”. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “El IVA en operaciones intracomunitarias”, *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, nº 230, 2009, p. 33. Sobre el fraude en las operaciones intracomunitarias véase LÓPEZ RODRÍGUEZ, J., VAN DIRESCHE, F., “Fraude en las operaciones intracomunitarias. Planteamiento de los hechos bajo la óptica de la legislación armonizada”, en LASARTE ÁLVAREZ, J., (Ed.), *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales Armonizados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pp. 117-135.

En contraposición con los impuestos monofásicos, los multifásicos, como su nombre indica, son aquellos que se imponen sobre más de una fase de la cadena de producción y distribución de los bienes y servicios. En esta modalidad entrarían tanto aquéllos tributos que gravaran dos de dichas fases (por ejemplo producción y distribución mayorista, o distribuciones mayorista y minorista) como, sobre todo, los que se aplican sobre la totalidad de las transacciones comerciales a lo largo del conjunto del proceso empresarial<sup>145</sup>. Dada la escasa importancia de los impuestos multifásicos que se aplican a actividades concretas, nos centraremos en los denominados *all-stage indirect taxes*, o impuestos indirectos aplicables a todas las

---

<sup>145</sup> Junto con los impuestos sobre el volumen de negocios tradicionales se han propuesto algunas fórmulas mixtas en las que la recaudación del mismo se realiza no sólo de forma indirecta, gravando a las empresas que trasladan dicha carga vía precio, sino también de forma directa, haciendo tributar de forma directa a los particulares. Es el caso del conocido como Impuesto lineal o impuesto parejo (en la terminología anglosajona *flat tax*), enunciado por Hall y Rabushka. Este impuesto pretende gravar el consumo de una manera más progresiva a como lo hace el IVA y para ello divide su tributación en dos partes. Por un lado, se grava a las empresas por el volumen de negocio que han generado a través de la siguiente fórmula: “Ingreso total por ventas de bienes y servicios *menos* compras de insumos a otras empresas *menos* sueldos, salarios, remuneraciones y pensiones pagadas a los trabajadores *menos* compras de infraestructura física y equipo”. HALL, R. E., RABUSHKA, A., *Flat Tax, Un enfoque innovador del sistema tributario*, European Center of Austrian Economics Foundations, Liechtenstein, 2009, p. 64, versión castellana del original HALL, R. E., RABUSHKA, A., *The Flat Tax*, Hoover Institution Press, Stanford University, Stanford, 2007, que recoge la propuesta del impuesto y de su estructura en el Capítulo III, pp. 79-125.

Como podemos observar, existe una novedad característica en esta formulación, que es la posibilidad de deducir el gasto salarial incurrido de la base sobre la que se aplicará el tipo proporcional del impuesto lineal. Por otro lado, esta cuantía deducida va a ser gravada directamente haciendo tributar a los particulares por sus rentas salariales. Esto permite introducir determinados límites mínimos de no tributación para conseguir que el impuesto al consumo tenga un carácter más progresivo. Realmente, este impuesto tiene unas similitudes con el IVA muy grandes, pues se trata de un impuesto sobre el consumo que se aplica sobre todas las empresas con la salvedad de que una parte de su recaudación, la correspondiente al valor añadido por el factor trabajo, es recaudado directamente a los individuos y no a través de las empresas. En este sentido, asimilando el Impuesto lineal con el IVA, véanse ROSEN, H., *Hacienda Pública...*, *op. cit.* pp. 484-485 y MUSGRAVE, P. B., “Consumption Tax proposals in an International setting”, *VAT Monitor*, n°2, 2001, p. 61. Estamos de acuerdo con esta apreciación, ya que este impuesto no deja de ser una partición del IVA. Aunque sí permite introducir un componente de progresividad a la imposición sobre el consumo que los tributos tradicionales no contemplan, no grava la renta de los consumidores en función de su consumo efectivo, sino que la grava en su totalidad, con lo que la diferencia fundamental que ostenta con el IVA es su forma de recaudación (distinto sería si se gravara la renta salarial consumida y no aquella ahorrada, introduciendo un verdadero carácter innovador en la naturaleza del impuesto). En términos de neutralidad no parece introducir mejoras significativas más allá de permitir alcanzar este principio sin perjudicar la progresividad del sistema impositivo.

fases de la producción. La principal mejora en términos de neutralidad que representan estos tributos respecto a los monofásicos es evitar la necesidad de introducir estimaciones sobre el porcentaje del precio de un bien que representan las actividades no gravadas por el impuesto. Además, el parcelar la recaudación del impuesto a lo largo de toda la cadena productiva permite no sólo ir recibiendo los recursos tributarios progresivamente, sino que las actuaciones fraudulentas tienen un impacto más reducido ya que no afectan a la totalidad de la recaudación del tributo por producto vendido, sino sólo a una transacción específica.

En lo referente al resto de cuestiones sobre integración vertical, neutralidad externa en el comercio internacional, etc., dependerá del tipo de impuesto multifásico y de su naturaleza el ser más o menos neutral. La principal clasificación entre los impuestos multifásicos aplicables a todas las transacciones depende de su carácter acumulativo o no acumulativo. Esta terminología se utiliza para diferenciar si se permite a los empresarios que cargan el tributo a sus productos deducir o desgravar de algún modo el que han abonado a sus proveedores previamente. De no consentirse dicha detracción, el impuesto que cargan no sólo incrementa el precio por la cuantía del valor generado a partir de sus suministros y su actividad, sino que también se proyecta sobre la cuantía impositiva que han pagado previamente, con lo que se genera un fenómeno de gravamen de “impuesto sobre impuesto”<sup>146</sup>. Para explicar esta distorsión, vamos a suponer un empresario que es un mero intermediario entre el productor y otro distribuidor, con lo que no añade valor al bien en sí, sino que únicamente presta y cobra por el servicio de intermediación. Este empresario compra el bien X a un precio igual a

$$P1 = X * (1 + IVA) = X + X * IVA^{147}$$

Suponemos que por sus servicios de intermediación pretende obtener un precio Y. Para ello, el precio que debe cobrar al distribuidor que le compra ha de ser

---

<sup>146</sup> Utilizaremos indistintamente la terminología “impuesto sobre impuesto” y “gravamen sobre gravamen”, pues ambas hacen referencia al supuesto en que el tributo se aplica sobre una cuota impositiva experimentada anteriormente, incrementando ésta en función del número de transacciones que se realicen en el proceso.

<sup>147</sup> Vamos a suponer que el impuesto, denominado IVA, está en tanto por uno, es decir, si es de un 21 % en nuestra fórmula será 0,21.

$$P2 = ((X + X * IVA) + Y) * (1 + IVA)$$

Si desarrollamos la fórmula del precio que cobra al distribuidor al que vende el bien:

$$P2 = X + X * IVA + X * IVA + X * IVA^2 + Y + Y * IVA$$

$$P2 = (X + Y) * (1 + IVA) + (X * IVA) * (1 + IVA)$$

O también:

$$P2 = Y * (1 + IVA) + X * (1 + IVA) * (1 + IVA)$$

Como podemos observar en la última fórmula, el precio por el que vende tiene dos componentes claros. El primero es el valor del bien que ha comprado y del servicio que ha producido, ambos incrementados en el tipo del impuesto. Ya aquí podríamos acusar al impuesto de gravar dos veces el bien X, pues se le cobra al distribuidor final el mismo IVA que nuestro sujeto pasivo abonó en su momento al productor, generando con ello los temidos efectos cumulativos que incentivarán a la integración en vertical en algunos de los impuestos que vamos a analizar a continuación.

Sin embargo, vemos que hay un segundo conjunto que afecta al precio que cobra el sujeto pasivo. Corresponde al valor de la cuota que le repercutió el operador anterior ( $X * IVA$ ), que en su venta ha incrementado de nuevo al sumarle a dicha cantidad soportada el IVA que debe abonarle el distribuidor al que sirve de intermediario. El efecto gravamen sobre gravamen o impuesto sobre impuesto, en este ejemplo, y que vale para ser generalizado al resto de casos e impuestos en que no existe derecho a deducción, es igual a la cuota soportada incrementada por el IVA al que repercute su actividad:

$$(X * IVA) * (1 + IVA)$$

Como podemos observar, esta cuantía se iría incrementando exponencialmente por el tipo de IVA conforme incrementáramos el número de transacciones en la cadena de producción y distribución. No todos los impuestos

indirectos adolecen de estos fenómenos de acumulación y de generar un gravamen sobre gravamen, analicemos los más relevantes:

#### A) Impuestos en cascada

Los conocidos como “impuestos en cascada” son los impuestos sobre el volumen de negocios multifásicos que tienen carácter cumulativo<sup>148</sup>. Estos tributos, que estuvieron muy extendidos por Europa antes de la entrada en vigor del IVA armonizado, han llegado a ser calificados de impuestos sobre el volumen de negocios y no sobre el consumo final por dicha acumulación de carga tributaria que generan<sup>149</sup>. La ausencia de descargo de las cuotas pagadas en cada adquisición realizada por un empresario o profesional provoca que el impuesto se vaya transfiriendo progresivamente de un eslabón a otro de la cadena productiva, para acabar recayendo íntegramente en el consumidor final. El resultado es que estos tributos se erigen como un verdadero coste de las empresas, provocando que las decisiones empresariales se dirijan a evitarlo, en una clara infracción del principio de neutralidad económica.

---

<sup>148</sup> SMITH realiza una definición específica de impuestos en cascada, que si bien considera fáciles de administrar, los tiene como distorsivos incluso en economías cerradas: “Some of the general sales taxes operated by Member States before the coordinated introduction of VAT took the form of “cascade” taxes, under which all sales were taxed, regardless of whether the transaction involved a sale of “finished” goods and serviced to a final consumer, or a sale of intermediate inputs to another business. Cascade taxes may have merit of simplicity in administration (since it is unnecessary to distinguish in any way between intermediate and final goods transactions), but even from a “closed economy” perspective they have undesirable economic effects; in that they discriminate in favour of vertical integration (since every intermediate transaction increases the tax burden on the final good).” SMITH, S., “Subsidiarity and neutrality in European Tax Policy: Economic Considerations”, *op. cit.*, p. 12.

<sup>149</sup> BERLIRI, haciendo referencia al proceso de creación del IVA de la UE, afirma que la idea de introducir este impuesto es la de cambiar un impuesto sobre el consumo, el IVA, por un impuesto sobre el “trasferimento di ricchezza” (*imposta generale sull’entrata* o IGE, el impuesto en cascada italiano), es decir, sobre la transferencia de riqueza a través del gravamen del volumen de negocios. BERLIRI, A., “Problematica Giuridica dell’IVA”, en BERLIRI, A., CECAMORE, L., CESAREO, O., SICA, M., STAFFA, A., *Aspetti giuridici ed economici dell’IVA*, Giuffrè Editore, Milano, 1973, p. 27. En términos similares se pronunció también la OCDE en el citado estudio *Taxing consumption*, *op. cit.*, p. 78, que afirma que dado que es un impuesto que se devenga cada vez que se realiza una transacción comercial, pero que grava también los productos intermedios y los materiales y productos y servicios que requieren, al final se convierte en un impuesto parcial sobre las compras empresariales, salvo que fuera expresa y totalmente repercutido en los precios que soportan los consumidores.

En primer lugar, la principal crítica que ha experimentado este tipo de tributos es el fomento de la integración vertical que conllevan, penalizando la especialización y la diversificación estratégica<sup>150</sup>. A mayor número de transacciones para producir y comercializar un mismo producto o servicio la carga tributaria correspondiente será mayor. Si dichas operaciones son realizadas por la misma empresa, o por filiales de un mismo grupo empresarial (en algunos países las transacciones entre empresas del mismo grupo no requerían cargar el impuesto en cascada), el ahorro impositivo no sólo repercutiría en el ahorro en la operación concreta, sino que además no se reproduciría en los posteriores cargos de “impuesto sobre impuesto”<sup>151</sup>.

Un ejemplo numérico puede facilitar la observación de este efecto “gravamen sobre gravamen”. Supongamos un operador que produce un bien X (por ej. vino tinto) que requiere la compra de la materia prima Y (uvas) y tres fases del proceso de producción y comercialización  $Z_i$  (pisado, fermentación, y

---

<sup>150</sup> Éste es el principal problema que presenta este tipo de impuestos y que ha sido reiteradamente reflejado por la doctrina mayoritaria a la hora de efectuar una crítica del mismo. De hecho, el resto de problemas que presenta son, en gran medida, consecuencia de la imposibilidad de deducir las cuotas de IVA soportado y el incentivo a una forma de integración empresarial específica respecto de otras. Así se pronuncia MANZONI, que afirma, en el caso del IGE italiano que “finiva per creare gravi quanto inevitabili discriminazioni tra impresa e impresa e fra settore e settore produttivo, a seconda del diverso grado di integrazione e di suscettibilità all’integrazione, che il settore o l’impresa presentavano. Al limite, un’impresa che producesse direttamente le materie prime e che vendesse direttamente al consumatore il bene finito, provvedendo in proprio a tutti i servizi ausiliari, veniva a corrispondere il tributo una sola volta, in occasione del passaggio dai locali di produzione ai locali di vendita al pubblico. Per contro, un bene alla cui produzione ed alla cui distribuzione concorressero più imprese, poteva al limite scontare il tributo su un numero teoricamente indefinito di passaggi”. MANZONI, I., *L’imposta...*, op. cit., p. 17. Esta misma circunstancia ha sido también reflejada por NEUMARK, cuando afirma que “como consecuencia del hecho de que la carga final del impuesto sobre el volumen bruto de ventas aumenta *ceteris paribus* con el número de etapas que ha de recorrer una determinada mercancía en el proceso productivo (en el más amplio sentido de la palabra), la integración vertical de las empresas se fuerza artificialmente”. NEUMARK, F., *Principios...* op. cit. p. 286. En el mismo sentido véase, BERLIRI, A., *L’Imposta sul Valore Aggiunto...*, op. cit., pp. 185-188; TAMBURRO, E., RIVANO, C., *Le implicazioni politico economiche e tecnico amministrative della Imposta sul Valore Aggiunto in Italia*, Istituto per l’Economia Europea, Roma, 1968, p. 8; OCDE, *Taxing consumption*, op. cit., p. 78.

<sup>151</sup> No debemos confundir este fenómeno con el modo de cálculo del IVA también denominado impuesto sobre impuesto. En este caso nos referimos al sobre cargo que supone soportar una carga tributaria que no se puede deducir y que no se tendría que sufrir si las actividades estuvieran integradas verticalmente. Preferimos, para distinguirlo de dicha forma de IVA, la terminología “gravamen sobre gravamen”, que hace referencia a la carga que representa.

distribución). El valor (precio si se compra, coste si se produce internamente) de realizar cada una de las operaciones es el siguiente:

|                              |       |
|------------------------------|-------|
| Y                            | 100 € |
| Z <sub>1</sub>               | 50 €  |
| Z <sub>2</sub>               | 100 € |
| Z <sub>3</sub>               | 150 € |
| Valor Total 1000 litros vino | 400 € |

*Fuente: Elaboración propia*

Supongamos ahora que hay 4 operadores que venden vino, el operador A tiene una finca con viñas y tiene integrado verticalmente todo el proceso de producción. El operador B tiene integrada la producción pero tiene que comprar las uvas, el operador C realiza las operaciones 2 y 3 (un empresario produce las uvas, y otro las compra y las pisa) mientras que el sujeto D sólo realiza la comercialización, debiendo subcontratar todo el resto de operaciones que se hace por operadores independientes. En presencia de un impuesto en cascada del 10 % sobre cada transacción el valor o coste que presenta cada empresario es el siguiente:

|                     |                                |
|---------------------|--------------------------------|
|                     | A                              |
| Valor operaciones A | 400 €                          |
| Valor de venta      | $400 + (10\%) = 440 \text{ €}$ |

|                     |                                |
|---------------------|--------------------------------|
|                     | B                              |
| Y                   | $100 + (10\%) = 110\text{€}$   |
| Valor operaciones B | 300 €                          |
| Valor de venta      | $410 + (10\%) = 451 \text{ €}$ |

|  |   |
|--|---|
|  | C |
|--|---|



|                     |   |
|---------------------|---|
| Y                   | $100 + (10\%) = 110\text{€}$            |
| Z <sub>1</sub>      | $(110 + 50) + (10\%) = 176\text{ €}$    |
| Valor operaciones C | 250                                     |
| Valor de venta      | $(176 + 250) + (10\%) = 468,6\text{ €}$ |

|                     |  |
|---------------------|--|
|                     | D  |
| Y                   | $100 + (10\%) = 110\text{€}$               |
| Z <sub>1</sub>      | $(110 + 50) + (10\%) = 176\text{ €}$       |
| Z <sub>2</sub>      | $(176 + 100) + (10\%) = 303,6$             |
| Valor operaciones D | 150 €                                      |
| Valor de venta      | $(303,6 + 150) + (10\%) = 498,96\text{ €}$ |

*Fuente: Elaboración propia*

Como podemos observar en el ejemplo a mayor integración vertical, es decir, a mayor número de transacciones realizadas en el proceso de producción, menor coste impositivo. La siguiente tabla representa el coste impositivo que va a soportar cada operador:

| Coste Impuesto |                            |
|----------------|----------------------------|
| A              | 40 €                       |
| Grav. Y        | $100 * 10\% = 10\text{ €}$ |
| Grav. Z        | $50 * 10\% = 5\text{ €}$   |
| Grav. Z        | $100 * 10\% = 10\text{ €}$ |
| Grav. Z        | $150 * 10\% = 15\text{ €}$ |

| <b>B</b>            | <b>51 €</b>                       |
|---------------------|-----------------------------------|
| Producción          | $300 * (10\%) = 30$               |
| Grav. Y             | $100 * 10 \% = 10$ (compra por B) |
|                     | $110 * 10 \% = 11$ (venta final)  |
| Grav. Sobre grav. B | $21 - 100 * 10 \% = 11 \text{ €}$ |

| <b>C</b>                  | <b>68,60 €</b>                                  |
|---------------------------|---|
| Producción                | $250 * (10 \%) = 25$                            |
| Grav. Y                   | 33,10 €   |
|                           | $100 * 10 \% = 10$ (compra por Z <sub>1</sub> ) |
|                           | $110 * 10 \% = 11$ (compra por C)               |
|                           | $121 * 10 \% = 12,1$ (venta final)              |
| Grav. Sobre grav. Y       | $33,10 - 100 * (10\%) = 23,10 \text{ €}$        |
| Grav. Z                   | 10,50 €   |
|                           | $50 * 10 \% = 5$ (compra por C)                 |
|                           | $55 * 10 \% = 5,5$ (venta final)                |
| Grav. Sobre grav. Z       | $10,50 - 50 * (10\%) = 5,5 \text{ €}$           |
| Total grav. sobre grav. C | 28, 10 €  |

| <b>D</b>             | <b>98,96 €</b>                                     |
|----------------------|--|
| Producción           | $150 * (10 \%) = 15$                               |
| Grav. Y              | 46,41 €  |
|                      | $100 * 10 \% = 10$ (compra por Z <sub>1</sub> )    |
|                      | $110 * 10 \% = 11$ (compra por Z <sub>2</sub> )    |
|                      | $121 * 10 \% = 12,1$ (Compra por D)                |
|                      | $133,1 * 10 \% = 13, 31$ (venta final)             |
| Grav. Sobre grav. Y  | $46,41 \text{ €} - 100 * (10\%) = 36,41 \text{ €}$ |
| Grav. Z <sub>1</sub> | 10,50 €  |
|                      | $50 * 10 \% = 5$ (compra por Z <sub>2</sub> )      |

|                                  |                                     |
|----------------------------------|-------------------------------------|
|                                  | $55 * 10 \% = 5,5$ (compra por D)   |
|                                  | $60,5 * 10 \% = 6,05$ (venta final) |
| Grav. Sobre grav. Z <sub>1</sub> | $16,55 - 50 * (10\%) = 11,55$ €     |
| Grav. Z <sub>2</sub>             | $100 * 10 \% = 10$ (compra por D)   |
|                                  | $110 * 10 \% = 11$ (venta final)    |
| Grav. Sobre grav. Z <sub>2</sub> | $21 - 100 * 10 \% = 11$ €           |
| Total grav. Sobre grav. D        | 58,91 €                             |

*Fuente: Elaboración propia*

Aunque la tabla puede parecer más compleja de lo que realmente es, una breve explicación ayudará a clarificar su contenido<sup>152</sup>. Cada actividad que no realiza el operador final está sujeta a varias transacciones y, en cada una de ellas, soporta el cargo de impuesto. En el caso del operador D, que sólo realiza la distribución del vino, la compra de las uvas la realiza el empresario que hace el pisado (Z<sub>1</sub>), que paga el impuesto por dicha transacción. Una vez que realiza su función –el pisado de la uva- vende su producto –uva pisada- a la empresa que realiza Z<sub>2</sub>, a la que deberá cargar un impuesto tanto por su actividad (con valor de 50 €, el tributo sería 5 €) como por las uvas que tuvo que comprar y respecto de las que ya pagó un impuesto (le costaron 110 €, por lo que el impuesto a cobrarle a Z<sub>2</sub> será el 10 % de 110, 11 €). Vemos como las uvas, con un valor total de 100 €, ya llevan una carga de 21 €. Si finalizamos el proceso, estas uvas serán vendidas de Z<sub>2</sub> a D, a un valor de 121 y debiendo este pagar 12, 1 € de impuesto para que nuestro operador las venda al público con un coste de 133,1 (lo que le han cobrado por el valor de las uvas) más el impuesto, es decir, a 146,1 €.

Realmente las uvas sólo valen 100, pero las sucesivas transacciones han provocado que el impuesto que cobra un operador al siguiente incorpore la carga que él ha experimentado, provocando que en el caso del operador D, el gravamen sobre gravamen pagado por las uvas ascienda a 36,1 €, casi cuatro veces más del impuesto que paga por la materia prima el operador A que está integrado verticalmente. Estos 36,1 € son resultado exclusivo de la estructura del impuesto

<sup>152</sup> Encontramos un ejemplo gráfico aunque no numérico en VAN BREDERODE, R. F., *System of General...*, op. cit., p. 19.

cumulativo, no correspondiendo a verdadera generación de valor, sino al número de transacciones efectuadas antes de la puesta al consumo.

Este razonamiento es válido para toda la tabla y demuestra el por qué estos tributos incentivan claramente la toma de decisiones empresariales no hacia la elección más eficiente y productiva, sino específicamente hacia la integración vertical empresarial.

En segundo lugar, otra de las críticas fundamentales a este tipo de tributos es que la incapacidad de deducir las cuotas del impuesto soportadas genera una segunda distorsión competitiva en el mercado en la forma de realizar las operaciones empresariales. A la hora de elegir los factores de producción, la utilización de capital implicará unos costes fiscales indirectos que no soporta el uso del factor trabajo. Esto tiene dos implicaciones. Por un lado fomenta un tipo de combinación de factores más tendente al uso de mano de obra que de capital, lo cual se inmiscuye en la elección de los empresarios respecto a cómo desarrollar su actividad, incentivando una elección de trabajo superior a la que hubieran elegido para minimizar sus costes en una teórica producción óptima<sup>153</sup>. Al mismo tiempo, puede provocar que el mismo producto, simplemente por la combinación de medios con los que se ha fabricado, tenga un coste fiscal indirecto distinto, infringiendo el principio de neutralidad fiscal. Por otro lado, este tipo de impuestos representa un privilegio para aquéllos bienes y servicios que, por su naturaleza, requieran un mayor empleo de trabajadores y menor de capital. Pese a que el valor de dos bienes sea el mismo, si uno es intensivo en trabajo y el segundo en capital, éste tendrá un gravamen fiscal muy superior que vendrá a incrementar los costes de las empresas y, con ello, su precio de venta. Esto se traduce en una distorsión de los precios con que los consumidores se encuentran a la hora de elegir la cesta de productos y servicios con los que maximizar su utilidad, incentivando a incrementar el consumo de los que, aplicado el impuesto cumulativo, hayan incrementado su valor en menor medida. Esta influencia en los patrones de consumo por vía precio implica una distorsión de la libre competencia entre productos claramente contraria al principio de neutralidad.

Por último, la acumulación impositiva no sólo genera problemas en el interior del mercado en el que se aplican estos impuestos, sino que también influye

---

<sup>153</sup> En este sentido se pronuncia NEUMARK cuando, haciendo referencia a una idea de HALLER, afirma que este tipo de tributos “preferirán los procesos productivos intensivos en trabajo a aquellos otros en que se identifique el capital por encima de aquella medida que, sin la existencia del impuesto, sería óptima a efectos de la política de asignación de recursos”. NEUMARK, F., *Principios... op. cit.* p. 286.

en lo referente a su neutralidad externa. Si aplicamos un principio de imposición en destino que implique que los productos deben salir del Estado en forma de exportación sin tributación indirecta y que a las importaciones debe incorporársele dicho impuesto, los tributos en cascada presentan notables dificultades para su correcta implementación. Dado que la carga tributaria que soportan los bienes no es correlativa sólo a su valor, sino también al número de transacciones que se ha requerido para su entrega final, la cuantía que se consideraría exenta debe calcularse a través de una aproximación estimatoria<sup>154</sup>. Esto provocará que las empresas que, debido a su grado de integración vertical, tengan un menor costo fiscal consideren esta devolución como una subvención a la exportación, mientras que aquellas que sufren un gravamen superior a la media considerada exenta tendrán que competir asumiendo parte de los costes de la tributación indirecta<sup>155</sup>. En lo referente a la cuantía con la que se grave las importaciones sucede una circunstancia similar. Aplicando el porcentaje medio estimado, las importaciones competirán en “desventaja fiscal” con aquéllas que experimenten costes por debajo de dicha estimación y, por el contrario, en situación más favorable que aquellos productos menos adaptados a la estructura del impuesto que soporten una carga fiscal superior a dicha media.

La consecuencia de esta forma de tributación es que las transacciones entre empresas de distintos Estados no son neutrales, y la competición queda totalmente distorsionada en beneficio de las que se adapten en mayor medida a la estructura del impuesto. Esta es una de las razones principales, si no la más relevante, por las

---

<sup>154</sup> Como afirma SMITH, sería necesario tener un historial de todos los bienes y materiales con los que se hayan realizado, así como sus componentes, pues sólo de esta manera se podría conocer el número de impuesto pagado en las operaciones intermedias y se podría devolver la cuantía exacta del impuesto soportado. Dada la práctica imposibilidad de realizar esta determinación, se debe acudir a dichas estimaciones, que considera como arbitrarias y que no resultan neutrales, y respecto a las que el IVA resulta en gran mejoría, ya que la cantidad de impuesto pagado se puede calcular con precisión. SMITH, S., “Subsidiarity and neutrality in European Tax Policy: Economic Considerations”, *op. cit.*, p. 12.

<sup>155</sup> De hecho, la OCDE ha llegado a calificar este proceso de cálculo de imposible y de claramente distorsivo para la competencia internacional de un mercado en el comercio internacional, y especifica esta circunstancia como uno de los principales problemas de los impuestos en cascada: “Calculation of exact export rebates and import compensation surcharges are impossible for exported or imported goods: It follows that because of similar goods bear different rates of tax according to the number of times their components have been bought and sold, export rebates and import charges have to be an average. Even if these averages are roughly correct –and this is not easy to verify- integrated firms get an export subsidy and unintegrated firms insufficient compensation for tax already paid on their exports. International competition is thereby distorted.” OCDE, *Taxing consumption*, *op. cit.*, p. 79.

que la creación de un mercado único en la UE requería abolir este tipo de tributos y crear un impuesto armonizado que permitiese la deducción de las cuotas soportadas, en pos de alcanzar una neutralidad interna y externa que redundara en beneficio de la competitividad en el mercado interno y que no introdujese distorsiones en el *level playing field*.

## B) IVA

El uso del IVA como tributo indirecto sobre el consumo de bienes y servicios se ha generalizado en gran parte de los países desarrollados. Si bien profundizaremos en sus características propias en la configuración que ha adoptado en la UE, hemos de introducirlo dentro del análisis global de la neutralidad de los tipos de imposición indirecta que estamos realizando. El primer aspecto que debemos apuntar es que la terminología de *tributación sobre el valor añadido* puede generar confusiones, al igual que su encuadre específico en el grupo de impuestos indirectos multifásicos<sup>156</sup>. Realmente, el gravamen del valor añadido hace referencia a la base imponible sobre la que se va a imponer la carga tributaria, que tiene en consideración exclusivamente la valía de la aportación a la producción de un bien o servicio que realiza cada empresa. De hecho, esta denominación hace referencia a una actividad empresarial, más que a un supuesto de imposición sobre el consumo, tal y como ocurre con el término de impuestos sobre el volumen de negocios.

Ciertamente, la forma de gravar el consumo a través de la tributación del valor añadido no requiere que este impuesto se aplique a todas las fases de producción y distribución, sino que perfectamente podría limitarse a una o varias de estas etapas. Sin embargo, la generalización del IVA se ha dado en su concepción como figura de impuesto general sobre el consumo que se expande a través de la globalidad del proceso productivo, dado que su principal virtud respecto al resto de impuestos multifásicos es que permite la tributación no cumulativa, evitando los importantes problemas a la neutralidad que esta genera. Concretamente, el IVA es un impuesto que permite la deducción, total o parcial, de las cuotas del tributo soportadas en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para la realización del incremento de valor que genera la actividad empresarial. El resultado de esta configuración es la neutralidad del impuesto

---

<sup>156</sup> En distintos países sudamericanos la terminología usada no es valor *añadido*, sino *agregado*. Así ocurre, por ejemplo, en México, Guatemala, Colombia o Venezuela.

respecto al número de fases productivas y de distribución, provocando que dos productos del mismo valor sufran una carga indirecta idéntica respecto del consumidor. Así, este tipo de impuestos es neutral respecto de la toma de decisiones económicas referentes a incrementar la especialización o la integración vertical empresarial, superando el principal defecto de los comentados impuestos en cascada.

La siguiente falla principal de los impuestos cumulativos, que fomentan el uso del factor trabajo en detrimento de un capital con sobre coste impositivo, también está resuelta en el IVA como impuesto multifásico no cumulativo. En el instante en que se permite que la carga fiscal que soportan los bienes productivos sea deducible se está consiguiendo la imparcialidad económica que requerimos a este tipo de tributos, y la elección del *mix* de factores de producción será independiente de la tributación. No obstante, estas mejoras de la neutralidad interna del tributo que supone el IVA dependen de la configuración del mismo, ya que existen determinadas modalidades en las que esta posibilidad de deducción no es total, o viene parcialmente limitada. Para ello vamos a plantear los distintos tipos de impuestos sobre el valor añadido que se pueden presentar diferenciando tres clasificaciones distintas. La primera es la referente al trato que reciben las cuotas soportadas del impuesto en la compra de bienes de capital en términos de derecho a su deducción<sup>157</sup>. La segunda, referente a la configuración del IVA en función de su finalidad de gravar el consumo realizado en territorio nacional o la adquisición de productos nacionales, lo que alterará la forma de considerar el gravamen de importaciones y exportaciones. En último lugar, atenderemos a una cuestión eminentemente procedimental que hace referencia a la forma de calcular el *valor añadido* por el que deben tributar las empresas.

### 5.1.3.- Tipos de IVA en función del trato dado a los bienes de producción y capital

---

<sup>157</sup> MUSGRAVE realiza un estudio de las distintas formas de configurar el IVA respecto del uso de los bienes de capital desde una óptica de la economía nacional, en forma agregada y distinguiendo entre el IVA que grava la producción nacional bruta, la que grava los ingresos nacionales y la que hace tributar el consumo nacional. MUSGRAVE, P. B., “International Aspects of Value Added Taxes: lessons for developing countries”, VAT Monitor, N° Mayo-Junio, IBFD, 2001, p. 106-107. Véase un análisis similar en VAN BREDERODE, R. F., *System of General...*, *op. cit.*, pp. 27-28.

La principal ventaja que tiene el IVA respecto de otros tributos que gravan la totalidad de las transacciones comerciales (B2B y B2C) es el trato que otorga a las cuotas del impuesto pagadas por las empresas en las compras realizadas para desarrollar su actividad. Tradicionalmente se han venido diferenciando tres tipos de IVA.

En primer lugar encontramos el IVA sobre la producción bruta (*Gross Product VAT*). Esta modalidad del tributo sólo permitiría la deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de materias primas o gastos corrientes, no pudiendo recuperar las cuantías pagadas en la compra de bienes de capital y productivos de ninguna forma, ni de forma inmediata ni a través de la amortización de los mismos. Esta acumulación impositiva centrada en los bienes de equipo genera determinadas distorsiones en la conducta de los agentes. En aquéllos bienes cuya naturaleza sea mixta o no sea clara existirá un incentivo evidente para clasificarlos contablemente como gastos corrientes, permitiendo así la deducción del IVA con el que vienen gravados<sup>158</sup>. De la misma forma incurre en una infracción de la neutralidad económica al favorecer la utilización de mano de obra en vez de factor capital, dado que este viene tasado dos veces, cuando es adquirido y cuando se venden los productos que desarrollan. Como podemos observar, este tipo de IVA apenas representa mejora alguna respecto a los tributos anteriormente comentados, pues sigue siendo un impuesto contrario a la neutralidad en muchos aspectos e introduce otras alteraciones como la importancia de clasificar los bienes adquiridos en uno u otro sentido para poder deducir sus cuotas de IVA<sup>159</sup>.

Un segundo modelo de IVA es el que se plasma sobre los ingresos netos (*Net income type*). Este tipo de tributos asocia la depreciación de los bienes de equipo con la deducción del impuesto que soportó la empresa en su adquisición. Así, la cuantía que se podrá deducir será la correspondiente a la amortización anual

---

<sup>158</sup> TERRA y KAJUS comentan que esta forma de tributación de bienes de capital y no de los gastos corrientes, además de favorecer la clasificación de las compras siempre como parte de los segundos, genera también un incentivo para la auto construcción de bienes de capital, TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, *op. cit.*, p. 303-304

<sup>159</sup> El Departamento del Tesoro de los Estados Unidos critica duramente este tipo de IVA, desarrollando las distintas críticas que hemos enunciado, y centrándose en su carácter no neutral respecto de los sistemas de producción intensivos en capital y los efectos económicos que esto genera: disminución del ahorro y la inversión, así como menor modernización de los equipos industriales. Su conclusión es clara: no tomar esta posibilidad en serio y dejarlo como mera propuesta teórica y conceptual. *The Treasury Department, Report to the President: Tax Reform...*, *op. cit.*, Vol 3, p. 6 (Consultado el 16 de febrero de 2015, <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Pages/tax-reform-index.aspx>)



de dicho capital. Este sistema acaba parcialmente con la preferencia por el factor trabajo ya que los bienes de producción, aunque prolongadamente en el tiempo, no van a venir gravados con el IVA. Sin embargo, permanece la preferencia por su clasificación como gastos corrientes, que sí permitiría su deducción inmediata y que continuará alterando parcialmente la conducta de las empresas. Al mismo tiempo, se introducen una serie de condicionamientos propios de los impuestos directos más allá de los problemas existentes en los indirectos para alcanzar la neutralidad fiscal de la tributación que provoca que la opción del IVA más propicia para conseguir la consecución del principio de neutralidad sea la siguiente<sup>160</sup>.

La tercera configuración respecto al tratamiento que da el IVA a los bienes productivos es aquella en la que se permite la deducción de la totalidad de las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios de toda clase y condición para ser usados en el desarrollo de la actividad empresarial. Este IVA es denominado IVA sobre el consumo neto (*Net consumption type VAT*) y, a diferencia del IVA sobre los ingresos netos, posibilita la deducción inmediata del IVA soportado, no dependiendo esta operación de la depreciación del bien<sup>161</sup>. Este modelo de IVA es el que alcanza una mayor neutralidad fiscal dado que no penaliza de ningún modo la elección del factor capital como sí ocurría en las opciones anteriores, con lo que permite una decisión imparcial sobre el uso de factores de producción. Además, tiene la ventaja de que elimina cualquier posibilidad de acumulación del gravamen y de efectos de “impuesto sobre impuesto”, frecuentes en los tributos en cascada, siendo neutrales respecto de la toma de decisiones de especialización o integración vertical. Dado que todos los bienes usados para la producción van a recibir el mismo trato a efectos del IVA, la clasificación de las compras como capital o gastos corrientes dejará de estar influenciada por este tributo, solucionando así posibles riesgos de condicionamiento de la actividad empresarial que generaban las modalidades anteriores.

---

<sup>160</sup> *The Treasury Department, Report to the President: Tax Reform...*, op. cit., Vol 3, p. 7 (Consultado el 11 de marzo de 2014, <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Pages/tax-reform-index.aspx>).

<sup>161</sup> Dentro de las modalidades de IVA sobre el consumo neto, es posible encontrar pequeñas alteraciones en las posibilidades de regularización de la deducción sobre los bienes de inversión en caso de que cambie el porcentaje de detracción de la empresa, como ocurre en el IVA de la UE, de acuerdo con lo que establecen los artículos 184 y ss. de la Directiva IVA. Pese a esta posibilidad de regularización, la deducción continúa siendo inmediata, por lo que estas posibles correcciones no alteran, aunque sí lo maticen, la clase de impuesto.

Entendemos que la modalidad de IVA sobre el consumo neto es la más respetuosa con el principio de neutralidad económica, pues soluciona los problemas de los impuestos multifásicos cumulativos sin introducir otros adicionales<sup>162</sup>. La posibilidad de deducir las cuotas soportadas de forma automática, sin restringir a un tipo de bien de producción u otro ni condicionarlo a su amortización es necesario para que las empresas puedan decidir de forma libre sobre sus modelos productivos y organizativos<sup>163</sup>. De hecho, la configuración del correcto derecho de deducción, que constituye gran parte de nuestro estudio, es considerada como el instrumento principal para alcanzar la neutralidad en la tributación indirecta<sup>164</sup>. Para las siguientes dos clasificaciones vamos a considerar que el IVA va a ser siempre sobre el consumo neto, dada la generalización de su aplicación.

#### 5.1.4.- Tipos de IVA en función de su configuración en las transacciones exteriores

El IVA como tributo sobre el consumo puede proyectarse de diversa forma sobre la forma de tasar las transacciones internacionales en función del objetivo que se tenga con la tributación. Para analizar las distintas alternativas debemos pensar en términos de comercio internacional, es decir, en la aplicación del

---

<sup>162</sup> Esta configuración aspira a desplazar toda la carga tributaria del impuesto indirecto al consumidor final, no resultando un coste para las empresas. De hecho, sus efectos, como habíamos adelantado, son similares a los de aplicar un impuesto indirecto monofásico en la venta última al particular, sin los problemas de gestión que tenían este tipo de tributos.

<sup>163</sup> Como afirmó el Informe Neumark: “Sólo este último tipo de impuesto sobre la cifra de negocios, aludido más arriba, puede ser calificado de económicamente neutro, porque no reduce fiscalmente la renta procedente de una utilización de capital; es, además, tanto más interesante cuanto más se le considere desde el punto de vista del crecimiento económico”. Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea (Informe Neumark)..., *op. cit.*, p. 86. Estamos en total acuerdo con esta afirmación, que hace depender la neutralidad de la imposición de la introducción de deducciones que, de lo contrario, penalizaría el uso de capital. Nos parece también relevante la relación que, aunque sea de pasada, realiza este informe entre carácter neutro y crecimiento económico, como realizamos anteriormente al afirmar que la búsqueda de la neutralidad implicaba un objetivo de eficiencia económica y no sólo de libertad por sí misma considerada.

<sup>164</sup> El propio Departamento del Tesoro americano afirma que este tipo de IVA, que es el implantado en Europa, tiene las características apropiadas y que es el único modelo que debería tenerse en cuenta a la hora de una posible introducción del mismo en EEUU. *The Treasury Department, Report to the President: Tax Reform...*, *op. cit.*, p. 7.

impuesto a un Estado individual en sus relaciones con otros o, en el caso de implementarse en una agrupación de Estados, como la UE, hacemos referencia no al comercio intra-UE, sino con países terceros.

En este sentido, con un impuesto indirecto sobre el consumo se puede hacer tributar: 1) El consumo interno de los bienes y servicios producidos dentro y fuera del territorio de aplicación del impuesto, 2) El consumo interno de todo tipo de bienes pero también el consumo en países terceros de los producidos internamente, 3) El consumo interno sólo de los bienes producidos en el interior del país y 4) El consumo interior y exterior de los bienes y servicios domésticos<sup>165</sup>. Es inmediata la apreciación de que la opción por uno u otro sistema afectará radicalmente a la neutralidad del impuesto, y requerirá una configuración distinta del mismo en lo que se refiere al gravamen de importaciones y exportaciones. Dado que la influencia de esta elección afecta de forma exclusiva a la neutralidad en su vertiente externa, nos limitaremos a enunciar las cuestiones más generales sobre dichos sistemas<sup>166</sup>.

De nuevo nos encontramos ante el problema de no influir en la libre elección de los agentes económicos: de los consumidores a la hora de comprar un producto nacional o extranjero, y de los operadores, para no ver incentivado su establecimiento en uno u otro Estado únicamente para beneficiarse de una mejor tributación. Respecto a las decisiones de compra, la elección neutral será aquella que permita que los particulares, tanto nacionales como extranjeros, afronten sus adquisiciones de bienes y servicios que hayan sufrido la misma carga fiscal. Lo

---

<sup>165</sup> Obviamente no es una opción viable la tributación del consumo externo de los productos extranjeros y sus posibles combinaciones con la tributación de los productos internos. Igualmente excluimos también de la clasificación el aplicar un IVA únicamente al consumo interno de productos extranjeros porque estaríamos ante un impuesto de carácter aduanero y el gravamen del consumo externo de la producción nacional sería una simple carga a la exportación.

<sup>166</sup> MUSGRAVE, P. B., hace un interesante análisis de estas cuatro opciones al relacionarlas con la amplitud de la base imponible sobre la que se proyecta el impuesto, y no desde el punto de vista de la neutralidad que estamos observando, y con los principios de imposición en origen y destino. En este sentido, la segunda opción sería la que se aplicaría a un mayor número de transacciones, dado que grava todo el consumo interno y también las exportaciones. El polo opuesto sería la tercera opción, en la que sólo se grava el consumo interno de productos nacionales. Las otras opciones implican la aplicación extrema de los principios de imposición en origen (cuarta opción donde sólo se grava la producción interna sin importar donde se consuma) y destino (primera opción donde se tributa por todo lo consumido a nivel nacional), y debería atenderse a las balanzas comerciales de cada país para determinar cuál es el puesto de cada una en una clasificación de la amplitud de base imponible. MUSGRAVE, P. B., "International Aspects of...", *op. cit.*, pp. 107-108.

contrario decantaría la elección en uno u otro sentido, convirtiendo al impuesto en una forma de favorecimiento o penalización de las actividades empresariales nacionales o extranjeras. Una correcta introducción del principio de neutralidad externa requerirá, por tanto, una tributación idéntica de productos internos y extranjeros, es decir, la aplicación del mismo impuesto con un tipo igual a todas las transacciones de consumo realizadas hacia el mercado interno<sup>167</sup>.

Con respecto al gravamen de la producción de las empresas nacionales, el cumplimiento del principio de neutralidad tiene también una relación muy estrecha con el fomento de su competitividad, tanto en su actividad interna como en sus exportaciones. Dado que un Estado con la introducción de un IVA no puede determinar cómo serán gravados sus bienes en otro país, si se pretende alcanzar el principio de neutralidad deberá intentarse conseguir la comentada igualdad de trato en el mercado interno y la ausencia de impedimentos para la actividad exterior de las empresas nacionales. En este sentido, una búsqueda de la neutralidad perfecta implicaría gravar las exportaciones de tal forma que los productos que compitieran en mercados extranjeros lo hicieran con una carga fiscal exactamente idéntica a la que experimentan los bienes nacionales en dichos lugares. Esto implicaría, por ejemplo, en el hipotético caso de que en otro país se gravara exclusivamente el consumo de los bienes y servicios allí producidos, que el Estado que introduce el IVA debería gravar las exportaciones con el tipo impositivo que impone el país tercero a sus bienes. Más allá de la amplísima casuística que implicaría esta búsqueda de la neutralidad perfecta en el comercio internacional, entendemos que puede ser contraproducente a la par que irreal<sup>168</sup>.

La tendencia actual es la de atraer bases imponibles al territorio nacional y, al mismo tiempo, promover la competitividad de las empresas nacionales en los

---

<sup>167</sup> Cabría pensar que en el caso en el que los productos extranjeros entraran en nuestras fronteras gravados con un impuesto indirecto análogo, que no le ha sido devuelto al operador externo en el momento de realizar su exportación, la búsqueda de la neutralidad implicaría realizar una tributación de dichos bienes y servicios de manera que se equiparara al nivel de imposición del consumo de la producción nacional. Llevado al extremo, esta búsqueda podría implicar una necesidad de devolver parte del impuesto que han pagado en su país de origen a los operadores extranjeros que actuaran en nuestro mercado, una cosa del todo impensable pues menoscabaría la recaudación fiscal del país que siguiera esta dinámica en beneficio de otros Estados que primaran la competitividad de sus empresas frente a la neutralidad.

<sup>168</sup> Pensemos que se requeriría un tratamiento distinto de las exportaciones y las importaciones de cada tipo de bien o servicio en función de cada país extranjero con el que se operara para poder cumplir de forma radical con el principio de neutralidad en su concepción más extrema.

mercado internacionales, considerándose el principio de neutralidad un objetivo a alcanzar fundamentalmente en el ámbito del mercado interior. Esta es una de las razones fundamentales por las que nos hemos decantado por el análisis de la vertiente interna de dicho principio. No nos parece realista, por tanto, el supuesto en que un Estado perjudique su propia producción en beneficio de las empresas extranjeras e igualmente, que renuncie a parte de la recaudación correspondiente por estas ventas pudiendo aprovecharse de dichas bases imponibles otros Estados. La situación suele ser exactamente la inversa: privilegiar la actividad interna para atraer el mayor número de empresas y fomentar su competitividad internacional.

Así, consideramos que la neutralidad debe buscarse en la competición en el mercado interno, dado que estamos planteando un impuesto introducido por un Estado u una agrupación de Estados, y no ante un consenso internacional. Respecto a la concurrencia en otros mercados, la lógica de la neutralidad nos lleva a no perjudicar a las empresas nacionales, que son las que podrían verse afectadas por un tributo nacional. Por ello, de las opciones planteadas, consideramos que la más próxima al principio de neutralidad, dadas las dinámicas tributarias presentes en la actualidad, es la primera. La tributación del consumo interno de toda clase de bienes implica gravar con el mismo tipo impositivo las importaciones, de tal forma que todos los bienes y servicios competirán en el mercado interno con un impuesto indirecto similar. Si los países extranjeros gravan las exportaciones de sus empresas, evidentemente, éstas estarán afrontando un déficit de competitividad con respecto a las nacionales, pero no provocado por el IVA que estamos introduciendo, sino por la carga fiscal que soportan en su país de origen. Es evidente que esta reflexión nos lleva a completar la primera opción con la exención de las exportaciones nacionales, que no deberán verse gravadas con el IVA. Esto permite que las empresas nacionales no tengan incentivos a trasladar su producción a otros países, ya que competirán en los mercados internacionales de acuerdo con los tributos internos al consumo que establezcan los distintos países a los productos importados.

#### 5.1.5.- Tipos de IVA en función de su método de cálculo

La forma de gravar los sucesivos incrementos de valor de un bien o servicio en las distintas etapas del proceso de producción puede variar considerablemente en función de los parámetros a partir de los que se calcule dicho valor añadido.

Tradicionalmente se han venido distinguiendo dos modelos de cálculo: uno aditivo y otro de sustracción.

El método aditivo (*addition method*) implica la constitución de este valor añadido mediante la suma de los distintos componentes que lo constituyen, a saber, los salarios, rentas de distintos tipos, *royalties*, intereses y beneficios. Esta cuantía será aquella a la que se le aplicará el tipo impositivo para calcular la cuota tributaria de la empresa<sup>169</sup>. Esta modalidad de IVA encuentra especial correspondencia con el tipo de IVA sobre los ingresos anteriormente comentado, toda vez que no es idóneo para un IVA que grave el consumo neto, por lo que debemos hacer referencia a los comentarios sobre la neutralidad que se hicieron en aquél. Además, esta modalidad presenta notables inconvenientes tanto a la hora de introducir distintos tipos de IVA según los productos así como con los ajustes que se puedan querer realizar para que las transacciones internacionales no queden gravadas con el impuesto<sup>170</sup>.

El segundo método es el de sustracción (*subtraction method*). Está basado en el cálculo del valor añadido restándole a las ventas (o a la producción, en la literatura anglosajona *output*), las compras (o las entradas, *input*). Al igual que acontece con la modalidad aditiva, este método encuentra también una subdivisión en forma directa e indirecta<sup>171</sup>. La primera, denominada IVA base a base (*base sur*

---

<sup>169</sup> Como han estudiado SCHENK y OLDMAN, este tipo de IVA no ha sido nunca introducido a nivel nacional, salvo en el caso de Israel, que lo ha usado para la tributación de servicios financieros y de seguros, aunque viene controlado por el Departamento de impuestos sobre la renta, y no el del IVA. Sí afirman la aplicación de versiones modificadas en algunos Estados de los EEUU, como ocurre con el *Michigan Single Business Tax* o el *New Hampshire Business Enterprise Tax*. SCHENK, A., OLDMAN, O., *Value Added Tax: ...*, op. cit., p. 43.

<sup>170</sup> El método aditivo engloba dos posibles subdivisiones. Un modelo de cálculo directo, en el que se aplica el tipo impositivo a la totalidad de la suma de los componentes empresariales que generan el valor añadido,  $t * (\text{salarios} + \text{rentas} + \text{intereses} + \text{beneficios} + \text{etc.})$ , y uno indirecto en el que el tipo se aplica de forma diferente a cada una de estas partidas:  $t * (\text{salarios}) + t * (\text{rentas}) + t * (\text{intereses}) + t * (\text{beneficios}) + t * (\text{etc.})$ . Esto permitiría introducir alícuotas distintas no en función del tipo de producto que se comercializara, sino dependiendo del tipo de factor de producción que se emplee. Por ello, este tipo de método de cálculo es más apropiado para un IVA de gravamen sobre los ingresos, y no sobre el consumo neto, que es el que hemos calificado de más neutral.

<sup>171</sup> Se han planteado doctrinalmente e implementado de forma efectiva modelos intermedios entre el aditivo y el de sustracción. A este respecto la OCDE ha planteado un método de sustracción intermedia, en el que a los valores de las ventas y las compras sobre los que se aplica el impuesto no se le descuentan los posibles impuestos que soporten. OCDE, *Taxing consumption...*, op. cit., p. 81

*base* en terminología francesa), implica que las empresas realicen de forma autónoma la resta entre ventas y compras y al resultado apliquen el tipo impositivo, abonando la cuota impositiva directamente a la Administración tributaria. Su fórmula de cálculo sería la siguiente:  $t * (\text{ventas} - \text{compras})$ . La segunda, denominada también IVA impuesto sobre impuesto<sup>172</sup>, método del crédito fiscal (*Tax credit method*), o del crédito en factura (*Credit-invoice method*), implica aplicar el tipo impositivo correspondiente en cada operación singular de compra y venta para después realizar la resta entre las cuotas pagadas y las recibidas, y el producto de su compensación entregarlo al Tesoro público:  $t * (\text{ventas}) - t * (\text{compras})$ <sup>173</sup>. En teoría, ambos métodos deberían dar como resultado una cuota tributaria idéntica, sin embargo, las diferentes posibilidades administrativas y de funcionamiento que permiten pueden provocar que existan diferencias.

El método directo, siendo administrativamente más sencillo, pues no requiere facturación con impuesto incluido, continúa siendo un método sobre la contabilidad empresarial que tiene algunos inconvenientes que, sin embargo, podrían resultar en beneficio de la neutralidad.

En este modelo difícilmente caben distintos tipos impositivos o exenciones para determinados productos, aspecto que redundaría en una mayor uniformidad y, sobre todo, simplicidad del impuesto. Sin embargo, que en la modalidad indirecta se permitan estas posibilidades no implica que tenga que usarse efectivamente o que se implementen de manera que infrinjan el principio de neutralidad. Sin embargo, este modelo directo sí puede introducir distorsiones a la hora de alcanzar la neutralidad externa dado que dificulta la exención de las exportaciones, que requeriría una justificación y argumentación contable de estas por parte de cada empresa o que implicaría utilizar parcialmente para ellas el

---

Encontramos una implementación real de un modelo intermedio en Japón, donde se introdujo en 1989 un sistema mixto denominado Impuesto sobre el Consumo que siendo un modelo de sustracción indirecto, introducía aspectos del directo. Véase SCHENK, A., OLDMAN, O., *Value Added Tax...*, *op. cit.*, p. 41 y VAN BREDERODE, R. F., *System of General...*, *op. cit.*, pp. 99-101.

<sup>172</sup> Aunque idéntica al fenómeno anteriormente denominado de tributación “impuesto sobre impuesto” o “gravamen sobre gravamen” debemos diferenciar estos del que ahora estamos tratando. Los primeros se centraban en una acumulación de cuotas tributarias, mientras que en este apartado con IVA de tipo “impuesto sobre impuesto” nos referimos específicamente a una forma de calcular la obligación tributaria en el IVA, basada en el método del crédito fiscal, que nada tiene que ver con los efectos distorsivos calificados con la misma terminología.

<sup>173</sup> La terminología anglosajona, la más extendida en esta clasificación, los formula como  $t * (\text{output} - \text{input})$  y como  $t * (\text{output}) - t * (\text{input})$ .

modelo de conservación de las facturas, y que tampoco está pensado para aplicarse a las importaciones, sobre las que debería trabajarse como el modelo de IVA indirecto<sup>174</sup>. Además, en términos administrativos, este método, basado en la contabilidad empresarial, está planteado para ser un sistema de cálculo anual, y no posibilita la flexibilidad de recaudación en plazos menores que sí permite el método de impuesto sobre impuesto.

Por ello, el método indirecto ha sido el considerado como más neutral dentro de las distintas modalidades de cuantificación de la base imponible del IVA. Bajo este sistema el valor añadido de la empresa no es calculado específicamente en ningún momento, sino que se basa en las cuantías determinadas en las distintas facturas de compra y venta. Este método de IVA, como ya hemos comentado anteriormente, puede ser visto como una forma de Impuesto sobre las ventas minoristas que se ha ido fraccionando a lo largo del proceso de producción para ser recaudado como retenciones parciales en cada etapa del mismo. Se trata, a diferencia del aditivo y parcialmente del de sustracción directa, de un impuesto que se manifiesta enteramente sobre el consumo, y que no tiene en cuenta la contabilidad de la empresa, sino sólo las facturas de sus transacciones, erigiéndose las cuotas soportadas en un crédito tributario que la empresa tiene con respecto a la Administración. Este modelo es el más flexible de los planteados, pues permite aplicar tipos diferentes a los productos y crear exenciones con distintas finalidades, pudiendo una de ellas ser alcanzar la neutralidad externa eximiendo las exportaciones de venir gravadas con este impuesto, manteniendo el crédito frente a las compras que requiere su producción, y habilitando la tributación de las importaciones<sup>175</sup>. Además, permitirá que siendo el IVA un impuesto instantáneo

---

<sup>174</sup> El Informe Neumark no encuentra sustancialmente diferentes a efectos de neutralidad externa ambos modelos en el caso en que se use un principio de imposición en destino “a condición de que no haya exoneraciones diferentes según los países o diferenciaciones de tipos”. Mientras que, en el caso de la imposición en origen, considera que sólo sería interesante el sistema “base sobre base”. Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea (Informe Neumark)..., *op. cit.*, p. 87. Consideramos que esta afirmación del Informe Neumark es muy matizable, sobre todo en lo que al principio de imposición en destino se refiere. Para poder aplicar una exención exacta en un sistema sin fronteras se requeriría que las empresas justificaran con facturas esas ventas que no conllevan IVA, lo que implicaría un carácter mixto por la necesidad de justificar dichas operaciones como se hace en el sistema impuesto sobre impuesto, ocurriendo algo similar con las importaciones, más aún cuando esté presente la regla de inversión del sujeto pasivo y sea el adquirente el que tenga que ser considerado sujeto pasivo del impuesto.

<sup>175</sup> Estos beneficios en términos de neutralidad externa los planteó la OCDE, al tiempo que afirmó que este sistema es más beneficioso en cuanto a detección del fraude, ya que la documentación en facturas y la utilización de las mismas como elemento de cuantificación de la



de declaración periódica, los periodos que deben incluirse en las liquidaciones impositivas no sean excesivamente amplios<sup>176</sup>.

Esta especificación del crédito tributario que existe respecto de las compras realizadas a través de la fundamentación del modelo en la factura, en palabras de la OCDE, “Ensures the neutrality of the tax, whatever the nature of the product, the structure of the distribution chain and the technical means used for its delivery (retail stores, physical delivery, Internet)”<sup>177</sup>. En teoría, en términos de evitar la carga fiscal de las compras no debería existir teóricamente diferencia con el

---

base imponible permite un mayor control por parte de la Administración Tributaria, que podrá realizar controles cruzados de facturación. Estos controles no son factibles en el método aditivo y son de gran complejidad y dificultad en el método de base sobre base. OCDE, *Taxing consumption...*, *op. cit.*, pp. 82-83.

<sup>176</sup> Es más, existen algunas opciones como el IVA en tiempo real (*Real Time VAT o RTVAT*), que sólo podrían ser admisibles bajo un sistema de cálculo basado en este sistema de sustracción indirecta. Como analiza WOHLFAHRT, este sistema RTVAT, basado en el uso de tecnologías informáticas y asistencia de las instituciones financieras y de tarjetas de crédito, implicaría que en todo pago con IVA dichas entidades dividirían el pago en dos bloques, el precio neto y el IVA, transfiriendo cada uno de ellos al destinatario correspondiente, es decir, ingresando de forma inmediata el IVA en el Tesoro Público. Posteriormente, en función de la prorrata del comprador, la Administración Tributaria reconocería igualmente un derecho de deducción inmediata para proceder, con gran celeridad, al reintegro de dicha cuota soportada. WOHLFAHRT, B., “The future or the European VAT system”, *VAT Monitor*, IBFD, Ámsterdam, Noviembre/Diciembre, 2011, p. 394. Como podemos observar, estos nuevos métodos, con una clara orientación de lucha contra el fraude, y que aún no están siendo implementados por las dificultades técnicas y tecnológicas que suponen, sólo son admisibles bajo un sistema de IVA recaudado con el método de factura y derecho de crédito. La propia Comisión Europea, en el *Libro Verde del IVA*, ha planteado diversos métodos innovadores de recaudación del IVA, entre los que se encuentra el RTVAT, del que se destaca sus efectos de eliminar el fraude del “operador desconocido”, pero que encuentra distintos problemas “en la forma en que las empresas y las administraciones tributarias gestionan el IVA”, y que requeriría un mayor estudio de “cómo tratar las transacciones en efectivo o mediante tarjeta de crédito”. La Comisión propone otras fórmulas recaudatorias o de cambios en las obligaciones formales del IVA, que van desde enviar todas las facturas en tiempo real a una base de datos de las Agencias Tributarias de los EEMM, a obligar a los sujetos pasivos a la llevanza al día de un archivo de datos interno sobre las transacciones realizadas al que podría acceder la Administración en cualquier momento o, en un plano menos ambicioso, a certificar determinados procesos de control interno respecto del cumplimiento de la normativa IVA. *Libro Verde sobre el futuro del IVA*, COM (2010) 695 final, pp. 22-23.

<sup>177</sup> OECD, Committee on Fiscal Affairs, Centre for Tax policy and Administration, Working Party N°9 Consumption Taxes, International VAT/GST Guidelines: Draft for Public Consultation, Febrero 2013, p. 12.

<http://www.oecd.org/ctp/consumption/ConsolidatedGuidelines20130131.pdf> (Consultado en el 9 de febrero de 2015)

modelo de sustracción base a base, ya que el resultado de la cuota soportada resulta el mismo dada la formulación apuntada. Sin embargo, como hace la OCDE, entendemos que con la utilización de este método se garantiza el derecho a la deducción a todas las cuotas incluidas en factura, sin necesidad de realizar compensaciones contables. Así, mediante la constitución de la deducción como un derecho de crédito, el tributo se erige como un verdadero impuesto sobre el consumo que, en ningún caso, supone un coste para la empresa, lo que implicará que se respete la imparcialidad y libertad que prescribe el principio de neutralidad.

# CAPÍTULO III

## EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN EL IVA

---

### 1.- EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN EL PROCESO DE CONSTRUCCIÓN DEL IVA EN LA UE

La implantación de un IVA con la configuración definida anteriormente, como impuesto plurifásico basado en el método de cálculo impuesto sobre impuesto indirecto y, sobre todo, sustentado en el principio de neutralidad no se ha conseguido de la noche a la mañana<sup>1</sup>. De hecho, se trata de un proceso que aún está en pleno desarrollo y que tiene su origen en los albores de la Comunidad Económica Europea. Aunque no forme parte de nuestro estudio realizar un análisis de la evolución histórica del IVA de manera detallada, sí es conveniente observar las distintas enunciaciones y manifestaciones que se han realizado del principio de neutralidad fiscal y cómo este ha sido el motor de la mayoría de las reformas, armonización e innovaciones en la imposición sobre el consumo en la UE.

El devenir temporal del IVA ha sido objeto de multitud de tratamientos e incluso de clasificaciones en distintas etapas, que pueden estar relacionadas con el desarrollo de la UE como tal y su paso de asociación comercial a unión aduanera y mercado interior<sup>2</sup>, o más centradas en las transformaciones específicas que ha

---

<sup>1</sup> Como ha afirmado CNOSSEN, es un proceso de la segunda mitad del siglo XX. Para este autor, cuya opinión compartimos: “the nearly universal introduction of the Value-added tax (VAT) should be considered the most important event in the evolution of tax structure in the last half of the 20th Century”. CNOSSEN, S., “Global Trends and Issues in Value Added Taxation”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 5, No. 3, 1998, p. 399.

<sup>2</sup> Encontramos un ejemplo de desarrollo temporal del IVA basado en el de la UE en VEGA MOCOROA, I., “L’armonizzazione delle aliquote dell’IVA nell’Unione Europea: la problematica delle aliquote zero”, *Diritto e pratica tributaria*, Vol. 4, 1994, pp. 1084 y ss. La autora identifica cuatro etapas distintas: una primera referida a la unión aduanera y el proceso de

experimentado el IVA como tributo, tanto en su configuración interna como su aplicación en los distintos mercados de forma individualizada o uniforme<sup>3</sup>.

Siendo nuestro trabajo un enfoque concreto sobre el pilar básico en el que descansa el IVA, la neutralidad fiscal, la parcelación temporal que proponemos debe focalizarse especialmente en la evolución de la tributación sobre el consumo basada en este principio y en su progresivo alcance. Además, el poder tener en cuenta los últimos acontecimientos relacionados con el IVA, así como las últimas propuestas de mejora, nos permitirá avanzar más allá de lo que las clasificaciones citadas previeron, pues la mayoría contemplaba el llamado régimen definitivo de imposición en origen como la meta a alcanzar. Una vez que parece descartado, o pospuesto *sine die* dicho modelo, la estructuración temporal muta. Creemos útil a efectos de nuestro estudio distinguir cuatro etapas. Aunque no sea difícil encuadrarlas en unas fechas exactas, entendemos de mayor importancia la tendencia que representan, más que el día concreto desde que se pueden considerar vigentes. Permítanos el lector enunciarlas ahora para proceder posteriormente a su explicación.

#### 1) La introducción de un impuesto neutral: el IVA (1953-1967).

---

integración europea; la segunda fase es la correspondiente a la Unión económica y monetaria, y tendría como mayor exponente el logro de la Sexta Directiva IVA; la tercera fase es la relativa a la armonización de los tipos impositivos; y la última fase la relativa al fin del régimen transitorio y el paso a la tributación en origen para las transacciones intra-UE.

También tiene una importancia fundamental la evolución de la CEE en la estructuración que realiza COMELLI, que enuncia tres fases: una primera que abarca “dall’istituzione della Comunità al 31 dicembre 1992” y que a su vez estaría dividida en tres subfases “a) al periodo che precede l’adozione delle prime due direttive in materia di imposta sul valore aggiunto avvenuta l’11 aprile 1967; b) al periodo compreso tra questa data ed il giorno precedente l’adozione della Sesta Direttiva, avvenuta il 17 maggio 1977; c) al periodo che inizia il 17 maggio 1977 e termina il 31 dicembre 1992”; una segunda fase que coincide con el “periodo di applicazione del regime transitorio di tassazione dei scambi tra Stati membri” y un tercer periodo que comenzaría en la fecha en que entrase en vigor el régimen definitivo de tributación en origen. COMELLI, A., *IVA comunitaria e IVA nazionale... op. cit.* pp. 221-222.

<sup>3</sup> Esta es la opción por la que se decanta CASADO OLLERO, que enuncia tres periodos diversos para la construcción del IVA: “1) sostituzione dell’imposta cumulativa o a cascata a favore di un’imposizione sul volume di affari del tipo IVA, riconoscendosi agli Stati membri la libertà di determinazione della base e dei tipi di gravame; 2) introduzione di una base imponibile tendenzialmente uniforme in tutti i Paesi della CEE; 3) ultimazione del processo di unificazione della base imponibile, avvicinamento dei tipi di gravame e soppressione, infine, delle frontiere fiscali”. CASADO OLLERO, G., “L’ordinamento comunitario e l’ordinamento tributario interno”, en AMATUCCI, A., *Trattato di Diritto Tributario*, Vol. I, Tomo II, CEDAM, Padova, 1994, pp. 852-853.

La primera fase corresponde con la instauración del IVA como un impuesto neutral, con el que se sustituían los anteriores impuestos en cascada a través de las dos primeras Directivas IVA después de un largo proceso de elaboración y análisis de informes y consultas por parte de las autoridades comunitarias.

- 2) La armonización de la base del IVA como medio para alcanzar la neutralidad entre los mercados nacionales (1967-1977).

La segunda fase alcanza desde la entrada en vigor de las dos primeras Directivas IVA hasta la promulgación de la Sexta Directiva, culmen de esta etapa. Está centrada en la estructuración del IVA como un impuesto armonizado con una base imponible y una estructura común que no debe desincentivar el comercio entre los EEMM, sino lo contrario.

- 3) Un solo mercado: la neutralidad competencial en un mercado sin fronteras (1977-2000).

Pese al avance que supuso la 6ª Directiva al armonizar el impuesto de forma detallada, la entrada en vigor del mercado único convirtió a la neutralidad externa intracomunitaria (posteriormente intra-UE) en la protagonista de todas las reformas e iniciativas de mejora del IVA. Las distintas propuestas para alcanzar dicha vertiente del principio, a través de un régimen transitorio en destino y uno potencialmente definitivo en origen, marcan toda esta fase<sup>4</sup>.

- 4) La consolidación del régimen transitorio: una nueva lucha contra las fallas de la neutralidad del IVA (2000-actualidad).

Esta etapa, en la que actualmente nos encontramos, tendría como punto de partida el cambio de planteamiento que realizó la Comisión Europea en el año 2000. Asumida la imposibilidad, al menos temporal, de avanzar en el sistema definitivo, el interés se centra en mejorar el régimen transitorio, sus fallos, y en plantear mejoras en todos sus aspectos, incluida la neutralidad fiscal. Tiene como acontecimientos fundamentales la Directiva recopiladora de 2006, que no avanzó en el régimen definitivo, y estaría sustentada por las distintas modificaciones de la normativa o propuestas para ello: el llamado paquete IVA de 2008 y las distintas iniciativas de la Comisión (fundamentalmente el Libro

---

<sup>4</sup> De hecho podríamos considerar una posible subdivisión de esta etapa en dos subfases: una primera en la que se implantaría el régimen transitorio y el mercado sin fronteras comienza a funcionar bajo las libertades fundamentales de circulación y establecimiento y una segunda fase en la que se recogerían todas las iniciativas existentes para progresar hacia el régimen definitivo.

Verde), que han abandonado la idea del régimen definitivo y se han centrado en los numerosos problemas que presenta el IVA en su versión actual<sup>5</sup>.

## **2.- LA INTRODUCCIÓN DE UN IMPUESTO NEUTRAL: EL IVA**

### **2.1.- Trabajos preparatorios a la introducción del IVA: del Informe Tinbergen al Informe Neumark**

La introducción del IVA es consecuencia clara de la situación preexistente a su aparición: con la excepción de Francia, en el resto de países que formaban la Comunidad Económica del Carbón y el Acero y la posterior Comunidad Económica Europea estaban en vigor un conjunto de impuestos multifásicos cumulativos<sup>6</sup>. Como ya hemos comentado, los impuestos en cascada presentaban unos problemas muy marcados por cuanto la imposibilidad de deducir las cuotas soportadas provocaba supuestos de gravamen sobre gravamen, fomentaban la integración vertical de las empresas y causaban problemas importantes en lo que respecta a la neutralidad externa de los tributos, calculando las devoluciones a las exportaciones y los cargos a las importaciones a través de estimaciones. Las ventajas de un Impuesto sobre el Valor Añadido respecto de estos tributos cumulativos pronto se hizo evidente, ya que estaban causando efectos económicos

---

<sup>5</sup> Podría criticarse esta cuarta etapa pues con anterioridad se habían realizado ya distintas propuestas y comunicaciones de la Comisión para mejorar la neutralidad del impuesto, como hizo en la COM(96) 328 final, de 22 de julio de 1996, *A common system of VAT. A programme for the Single Market*, que ya introducía distintas ideas de corrección de fallas del impuesto. Sin embargo, nuestra estructuración tiene en cuenta que aun conteniendo mejoras del impuesto, la tendencia de reforma iba dirigida a la consolidación del régimen definitivo, y muchas de estos potenciales cambios estaban en relación con esa imposición en origen. El nuevo periodo está centrado en la corrección de los problemas del IVA sin necesidad de generar un cambio radical en la concepción de las transacciones intra-UE, pretendiendo corregir las fallas presentes e identificadas.

<sup>6</sup> No fue la primera vez que se habló en la historia de implantar este tipo de impuestos, aunque sí fue la primera en que se plasmó en el marco de la unificación europea. Encontramos pronunciamientos anteriores sobre la conveniencia de instaurar impuestos sobre el consumo que no tengan los defectos de los impuestos en cascada en EGGERT MØLLER, M. E., "On the value-added tax..." *op. cit.*, pp. 437-438.

claramente perjudiciales para la competitividad de un mercado y una industria que emergía de nuevo en los años de la postguerra en Europa<sup>7</sup>.

En el fondo, la sustitución de estos impuestos por un impuesto como el IVA es esencialmente una cuestión dirigida hacia el incremento de la neutralidad en la tributación indirecta. El instituto del derecho a deducción presente en el IVA elimina los efectos distorsivos y genera un gravamen idéntico en el que no importa el número de transacciones realizadas<sup>8</sup>. El IVA, además, elimina la preferencia de estos impuestos en cascada por el factor capital respecto del trabajo y, sobre todo, siendo esto de gran relevancia para la incipiente Comunidad de Estados europeos, permite avanzar en gran medida en la neutralidad externa<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> Como afirmaron TAMBURRO y RIVANO, estos tributos, encarnados por el IGE aplicable en Italia, provocaba “effetti distorsivi della concorrenza nel mercato interno in dipendenza del diverso peso di tale tributo ai vari stadi del processo economico, la penalizzazione dei prodotti caratterizzanti da un ciclo di fabbricazione spezzato, la ricerca di posizioni competitive attraverso una concentrazione verticale delle imprese[...] rappresentano ormai una grossa falla che, al pari delle caratteristiche strutturali di tale tributo, si ingigantisce man mano che il nostro sistema produttivo abbandona le tecniche artigianali e assume forme sempre più perfette di una economia industriale”. TAMBURRO, E., RIVANO, C., *Le implicazioni politico economiche...*, *op. cit.*, p. 8.

<sup>8</sup> Considerando siempre una situación *ceteris paribus* en la que no cambiarían los valores añadidos de las operaciones separadas si estas se integran o se realizan de forma especializada. Esta mejora que representa el IVA viene claramente explicada por MANZONI, que afirma que el IVA acaba con las discriminaciones de los impuestos en cascada referentes al número de intercambios realizados en el proceso productivo o de distribución y, sobre todo: “La somma dei valore aggiunti [...] sarà sempre uguale al valore finale dei beni e dei servizi al consumo. Potrà perciò variare il valore aggiunto attribuibile, e quindi l’imposta prelevabile, ad ogni scambio di beni o di servizi; ma il gettito complessivo risulterà comunque pari a quello di un’imposta applicata *una tantum* sul valore pieno dei beni o dei servizi”. La clave, por tanto, es que a nivel de conjunto, si el valor agregado total permanece constante, el impuesto a pagar será único sin importar esta distribución de tareas entre los distintos empresarios o profesionales que la desarrollen. MANZONI, I., *L’imposta...*, *op. cit.*, p. 16. En este mismo sentido se pronuncia SMITH que, además, califica este avance del IVA como una mejora de la neutralidad interna de este tipo de imposición sobre el consumo. SMITH, S., “Subsidiarity and neutrality in European Tax Policy: Economic Considerations”, *op. cit.*, p. 12.

<sup>9</sup> Como afirma DE LA RIVA GARRIGA, el IVA implicaba una mayor neutralidad pues “La carga fiscal es la misma cualquiera que sea la longitud del proceso de producción y distribución; no discrimina por razón de la integración o no de los procesos. No discrimina contra los procesos mecanizados frente a los que utilizan mano de obra por el mecanismo de deducción de las inversiones; la cascada implica la doble imposición de los bienes de inversión. Es neutral en los intercambios internacionales porque permite, sabiendo el precio final impositivo, conocer exactamente la carga fiscal que soportó el producto hasta la frontera”. DE LA RIVA GARRIGA, F. J., “La política fiscal comunitaria...”, *op. cit.*, p. 80.

El primer documento que apuntó y tuvo en consideración los problemas de la multitud de impuestos sobre el volumen de negocio cumulativos existentes en los Estados miembros de la CECA fue el Informe Tinbergen<sup>10</sup>. Este informe es el resultado del encargo realizado a un Comité de Expertos en 1953<sup>11</sup>, que afirmó la necesidad de aplicar el principio de neutralidad fiscal en lo que respecta a la libre toma de decisiones de compra cuando declaró:

*“In order that the aim of the common market should not be frustrated, tax considerations must not intervene to induce buyer to alter his decisions<sup>12</sup>”.*

Es más, la propuesta que realizó este informe se decantaba por un impuesto de aplicación general, que impediría que se introdujeran distorsiones en la asignación de recursos económicos (*“allocation of economic resources”* dice textualmente), incidiendo, de nuevo, en el concepto de neutralidad fiscal anteriormente planteado<sup>13</sup>. La conclusión a la que llegaron los expertos fue la conveniencia de aplicar un impuesto sobre el volumen de negocios común para todos los EEMM (en aquel momento sólo seis), basado en el principio de imposición en destino y que funcionaría a través de un procedimiento de exenciones o devoluciones para alcanzar la neutralidad externa del mismo.

La CECA no llevó a cabo las recomendaciones que presentó el Informe Tinbergen. Pasarían 14 años antes de que fuera adoptada una acción a nivel de la Comunidad en lo concerniente a los impuestos sobre el volumen de negocios. Pese a ello, la relevancia de este documento es grande. Fue la primera ocasión en que se reconoció que la existencia de distintos tributos indirectos sobre el volumen de negocio pudiera provocar una distorsión e impedir el buen funcionamiento de un

---

<sup>10</sup> High Authority of the European Coal and Steel Community, *Report on the problems raised by the different turnover tax systems applied within the common market*, Luxemburgo, 8 de abril de 1953, siendo denominado Informe Tinbergen o Tinbergen Report debido al Presidente del Comité de Expertos que lo realizó.

<sup>11</sup> High Authority of the European Coal and Steel Community, *Order N° 1-53*, de 5 de marzo de 1953.

<sup>12</sup> High Authority of the European Coal and Steel Community, *Report on the problems...*, *op. cit.*, p. 15.

<sup>13</sup> High Authority of the European Coal and Steel Community, *Report on the problems...*, *op. cit.*, p. 32. Este interés proviene del requerimiento de la Alta Autoridad de la CECA, que cuando solicitó a los expertos su estudio, se centró en demandarles que analizaran “how the allocation of productive resources will be influenced in the long run by the change under consideration”. *Op. cit.*, p. 38.



mercado común entre los EEMM<sup>14</sup>. De la misma manera, nunca antes se había propuesto de forma tan clara una actuación de aproximación en materia tributaria, sentando las bases de todo el desarrollo posterior en este ámbito. Pese a que quedaría eclipsado por el Informe Neumark, el Informe Tinbergen fue un precursor que planteó cuestiones que aún hoy siguen estando vigentes, sobre todo en lo que al principio de neutralidad respecta. Que la primera propuesta de armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios tenga un objetivo tan concreto, como alcanzar la asignación eficiente de los recursos económicos a través de una tributación neutral que no distorsione las relaciones comerciales es un reflejo de la importancia de este principio. Será la primera, que no la última vez, que el contenido del principio de neutralidad fiscal es enunciado como razón de ser de la armonización de la imposición indirecta.

Sin embargo, el verdadero impulso en esta materia aconteció una vez constituida la Comunidad Económica Europea con el Tratado de Roma de 1957, cuyo artículo 99 es predecesor del actual art. 113 TFUE e introdujo la posibilidad de armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, “en interés del mercado común”. Con este objetivo en mente, la Comisión Europea estableció un grupo de trabajo, *Working Group N° 1*, que emitió un informe el 17 de diciembre de 1959 en el que establecía los problemas fundamentales del sistema legislativo de los EEMM de aquél entonces. Entre ellos, señaló varias infracciones de la neutralidad interna, causadas por los impuestos en cascada y la integración vertical que provocaban, y externa por la variedad de sistemas impositivos y las barreras al comercio entre EEMM<sup>15</sup>. Debido a las conclusiones alcanzadas por este grupo, la Comisión decidió constituir, el 23 de febrero de 1960, tres subgrupos distintos: el A, B y C. Estos se encargarían, respectivamente, dentro del examen de medidas de armonización de la legislación tributaria que podrían adoptarse: A.- eliminar las barreras físicas en las fronteras, B.- estudiar un impuesto general monofásico

---

<sup>14</sup> Esta relevancia ha sido destacada por DE LA FERIA, que ha destacado este informe por constituir “a significant historical breakthrough in terms of the harmonisation of turnover taxes”. DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, op. cit., p. 46.

<sup>15</sup> Concretamente fueron cuatro los que señaló: “1. The difficulty of the application of average rates foreshadowed under Art. 97. 2. The encouragement of vertical concentration (integration) of enterprises inherent in a multistage cumulative (“cascade”) system of turnover taxes; 3. The barriers to the free circulation of goods caused by the maintenance of tax frontiers, 4. The complications in relation to international trade which stem from the multiplicity of tax systems”. *The EEC Reports on Tax Harmonisation: The Report of the Fiscal and Financial Committee and the Report of the Subgroups A, B and C. An Unofficial translation prepared by Dr. H. Thurston*, IBFD, Amsterdam, 1963, p. 13.

aplicable a la fase anterior a la venta al detalle, combinado eventualmente con un impuesto sobre dicha última etapa minorista, C.- analizar la aplicación potencial de un impuesto común en la fase de la producción junto con un impuesto independiente en la fase de venta o, alternativamente un impuesto sobre el valor añadido que sustituyera ambos<sup>16</sup>.

Prácticamente a la par que se constituían estos subgrupos se creó el Comité Fiscal y Financiero bajo la tutela del Profesor NEUMARK, que aglutinó a algunos de los más importantes expertos en materia tributaria del momento<sup>17</sup>. A dicho Comité se le encargó la realización de un Informe donde se estudiaran las disparidades existentes en los sistemas financieros de los EEMM y si dificultaban la creación de un mercado común<sup>18</sup>. El resultado es el conocido Informe Neumark. Tanto éste como el análisis de los tres subgrupos fueron publicados en 1962, y coincidieron en sus líneas fundamentales en lo que concierne a la imposición indirecta: se requería la sustitución de los impuestos sobre el volumen de negocios cumulativos, o en cascada, por un impuesto sobre el valor añadido. Así, el subgrupo C concluyó que la única forma de alcanzar la igualdad de trato en las condiciones de competencia del mercado pasaba por la sustitución de los impuestos existentes por un IVA calculado “base sobre base”, y que permitiera la deducción de las cuotas soportadas<sup>19</sup>.

---

<sup>16</sup> Sobre la finalidad de estos subgrupos así como su composición y reuniones véase *The EEC Reports on Tax Harmonisation...*, *op. cit.*, pp. 13-14.

<sup>17</sup> Como refleja VEGA MOCOROA: “Podemos considerar que el Informe Neumark es el primer Tratado sobre la armonización fiscal en la CEE, y por lo tanto el obligado punto de partida para posteriores trabajos sobre el tema. El Informe Neumark fue el resultado del trabajo del Comité Fiscal y Financiero de la CEE, compuesto por insignes profesores como el profesor Neumark, el profesor G. Vedel, el Profesor C. S. Shoup o el profesor C. Cosciani entre otros, esta es la causa que explica el carácter de estudio económico del mismo”. VEGA MOCOROA, I., *La armonización del IVA...*, *op. cit.*, p. 70.

<sup>18</sup> Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea (Informe Neumark)..., *op. cit.*, pp.16-19.

<sup>19</sup> *The EEC Reports on Tax Harmonisation...*, *op. cit.*, pp. 130-131. Para COMELLI las afirmaciones que realiza este subgrupo representan una búsqueda de la neutralidad competencial dado que el IVA no produce los efectos cumulativos de los impuestos en cascada e implicaba una tributación igual sin tener en cuenta el número de etapas del proceso productivo. COMELLI, A., *IVA comunitaria e IVA nazionale...* *op. cit.* p. 225. Una idea similar expresa AUJEAN, cuando afirma, respecto de las conclusiones del subgrupo C: “As we can see there were rather clear principles on which to build up a consistent and complete VAT system covering all stages, replacing the old cascading turnover taxes and possibly allowing the removal of tax frontiers system, as well as a clear vision of the conditions for the workability and administration of such

Por su parte, el Informe Neumark también recomendó, proponiendo su desarrollo como un proceso en tres fases temporalmente diferenciadas, la adopción de un IVA *consumption-type*, que solucionaría las distintas infracciones a la neutralidad que provocaban los impuestos en cascada, los cuales critica duramente<sup>20</sup>. Concretamente, el informe destaca el carácter económicamente “neutro” del IVA, y lo considera favorable para el crecimiento económico<sup>21</sup>. El Informe Neumark se decantó por la adopción de un IVA similar al existente en aquél momento en Francia<sup>22</sup>. Además, expresaba su preferencia por la modalidad “base sobre base” (como hacía el subgrupo C) y por aplicarlo exclusivamente a la fase de producción, toda vez que consideraba irrealizable su implementación en la fase minorista, a través de un sistema de imposición en origen<sup>23</sup>. Esta propuesta seguía el modelo de la TVA (*taxe sur la valeur ajoutée*) francesa<sup>24</sup>. Dicho impuesto

---

a system.” AUJEAN, M., “Harmonization of VAT in the EU: Back to the future”, *EC Tax Review*, Nº3, 2012, p. 135.

<sup>20</sup> El Informe dice textualmente: “Los miembros del CFF, con una excepción, están convencidos de que conviene en todo caso, en interés de la armonización inevitable en este campo, que ningún Estado miembro de la CEE mantenga el sistema del impuesto sobre la cifra de negocios en cascada. Este tipo de impuesto presenta el inconveniente de provocar distorsiones de concurrencia en el interior de las economías nacionales y de favorecer artificialmente la concentración de empresas. Falsea, además, los intercambios internacionales porque hace imposible el cálculo exacto de la carga global que supone para un bien determinado y, en consecuencia, en el caso de que se aplique el principio del país de destino, el montante de los derechos compensadores o bonificaciones correspondientes a esta carga.” Informe Neumark, *op. cit.*, pp. 84-85.

<sup>21</sup> “Sólo este último tipo de impuesto sobre la cifra de negocios, aludido más arriba, puede ser calificado de económicamente neutro, porque no reduce fiscalmente la renta procedente de una utilización de capital; es, además, tanto más interesante cuanto más se le considere desde el punto de vista del crecimiento económico”. Informe Neumark, *op. cit.*, p. 86.

<sup>22</sup> Compartimos con TERRA y WATTEL la idea de que centrarse en un impuesto únicamente aplicado en un Estado miembro en contra de la tónica presente en los restantes fue “audaz”. Los autores lo expresan claramente: “The recommendations to adopt the value added tax can be viewed as a rather audacious one, since the tax existed in only one of the Member States, namely France”. TERRA, B., WATTEL, P., *European Tax Law...*, *op. cit.*, p. 168.

<sup>23</sup> Informe Neumark, *op. cit.*, pp. 85-85. Una explicación clara de esta decisión la encontramos en TERRA y WATTEL: “. The Neumark report did not consider the retail sales tax as a suitable alternative, on the practical grounds of fiscal technicalities, particularly those relating to the large number of small retailer merchants, most of who were thought to be unable to keep adequate books. In fact, the Neumark report considered the problem of applying the VAT in the retail stage so intractable that it recommended the exclusion of the retail stage from the value added tax”. TERRA, B., WATTEL, P., *European Tax Law...*, *op. cit.*, p. 168.

<sup>24</sup> Un estudio detallado de la TVA francesa, sus características así como su comparación con el IVA y, sobre todo, la influencia que tuvo en la conformación del IVA comunitario en

fue introducido por primera vez en 1954, y estaba basado en el principio del crédito de impuesto o derecho de crédito respecto de las cuotas soportadas<sup>25</sup>. Este tributo, sin embargo, distaba del IVA en su aplicación a la fase minorista así como en otros aspectos. Uno de los aspectos más criticados de la *TVA* es el conocido como *butoir*, que limitaba la deducción de las cuotas soportadas a las repercutidas para no tener que realizar devoluciones, aunque también difería del IVA, por ejemplo, en lo relacionado con el aspecto de la *porrata temporis* de las deducciones de los bienes de capital<sup>26</sup>. Así, aunque fuera el precursor, dichas diferencias provocaban que en cuestiones de neutralidad el IVA que se instauraría posteriormente fuera notablemente superior a la *TVA* francesa, fundamentalmente al eliminar la limitación de cuotas deducibles y aplicarse a todas las fases del proceso de producción y comercialización<sup>27</sup>.

## **2.2.- La creación del impuesto armonizado: la Primera y Segunda Directivas IVA**

La Comisión Europea, a la vista del Informe Neumark y del de los Subgrupos, propuso un borrador de Directiva que fue enviada al Consejo en 1962 para la adopción de un IVA común. Esta propuesta también fue analizada por el

---

BERLIRI, A., *L'Imposta sul Valore Aggiunto...*, *op. cit.*, pp. 53-55 y 65-85. El Profesor llega a afirmar que la teoría neutralidad del *TVA* francés es poco menos que una ilusión pues su configuración dista mucho de aplicar la deducción de forma completa y correcta. (*op. cit.*, p. 81.)

<sup>25</sup> La introducción del derecho de crédito respecto de las cuotas soportadas es anterior. En 1948 se adoptó la deducción del método de substracción dentro del impuesto sobre la producción, aunque sólo aplicable a los materiales. No sería hasta 1954 que se extendió su uso también a los bienes de capital. OCDE, *Taxing Consumption...*, *op. cit.*, p. 79.

<sup>26</sup> Este tipo de prorrata venía regulado en el art. 17 de la 2ª Directiva. Para un mayor detalle de estas diferencias entre IVA y *TVA* véase BERLIRI, A., *L'Imposta sul Valore Aggiunto...*, *op. cit.*, pp.72-79.

<sup>27</sup> Se ha llegado, incluso, a criticar el hecho de que, por ser precursores, el entendimiento de la doctrina francesa sobre el IVA sea superior al resto, así como la posición del Conseil d'Etat francés en algunos casos concretos ante el Tribunal de Luxemburgo. En términos quizás algo excesivos se pronuncia BOUCHARD: "Since France was the first European country to introduce a VAT system back in 1954, it must have been under the false impression that its understanding of the system was automatically the correct one and that the other Member States were simply copying it. This attitude of aloofness has proved to be wrong." BOUCHARD, J. C., "The Legal Character of the European VAT System: The French Approach", *Selected issues in European tax law: the legal character of VAT and the application of general principles of justice: summary of an EFS seminar in honour of Fons Simons*, Foundation for European Fiscal Studies, Kluwer Law International, The Hague, 1999, p. 10.

Parlamento Europeo, que emitió un Informe, denominado también como el presidente del Comité que lo emitió (Comité del Mercado Interno), M. A. Deringer. El Informe Deringer proponía suprimir una de las fases que presentaba el Informe Neumark, y avanzar directamente hacia la creación de un IVA para todos los EEMM<sup>28</sup>. La Comisión Europea adoptó esta visión más directa y desarrollada, y envió dos proposiciones de Directivas sobre el IVA al Consejo de Ministros de la Comunidad, en junio de 1964 y en abril de 1965<sup>29</sup>.

El resultado fue la aprobación de las dos primeras Directivas IVA, que acababan con los impuestos cumulativos sobre el volumen de negocio e introducían este nuevo tributo en los EEMM<sup>30</sup>. El 11 de abril de 1967 el Consejo aprobó ambas Directivas:

---

<sup>28</sup> El Informe Deringer no encontraba lógico cambiar primero a impuestos no cumulativos, que en algunos casos podrían ser monofásicos para posteriormente adoptar un IVA común, por lo que era preferible pasar directamente a esta etapa. Al respecto, véase TERRA, B., WATTEL, P., *European Tax Law...*, *op. cit.*, p. 169.

<sup>29</sup> Es fundamental entender el juego político que existía en la Comunidad Europea, donde sólo la Comisión Europea tenía una verdadera intención de armonizar la legislación de los impuestos sobre el volumen de negocios. Fue Alemania quien, necesitada de las iniciativas de la Comunidad para poder introducir el IVA en su país sin contestación popular, apoyó los borradores de la Comisión en el Consejo, motivando su aprobación. Así lo afirma PUCHALA: “Realistically speaking, however, very little of the conspicuous interest in the EEC tax on value added that the West German Government displayed can be attributed to «Europeaness». [...] But, as far as the Bonn Government was primarily concerned, particularly after the summer of 1963, promoting the Value Added Tax in the European Communities was tantamount to accomplishing a major fiscal reform in the Federal Republic of Germany. This is why the EEC’s VAT was so crucially important to the Germans”. PUCHALA, D. J., *Fiscal harmonization in the European Communities: national politics and international cooperation*, Bloomsbury Publishing Ltd., Londres, 2014, pp. 43-44, Sobre una visión política de este proceso de entrada en vigor del IVA en Alemania, Holanda, Italia e Inglaterra, *op. cit.*, pp. 44 y ss.

<sup>30</sup> Aunque pueda parecer un cambio simple, la introducción de un impuesto sobre el valor añadido en un mercado puede tener importantes repercusiones en sus variables macroeconómicas, muy concretamente en el nivel de precios (la inflación). Según analizamos anteriormente, el cambio de un impuesto en cascada por un IVA debería eliminar los efectos de gravamen sobre gravamen, lo que teóricamente reduciría los precios en las cadenas menos integradas verticalmente, pues la carga fiscal se reduciría notablemente. Sin embargo, la experiencia nos muestra que los precios en la mayor parte de las ocasiones muestran una gran inflexibilidad a la baja, siendo los empresarios que ahorran con la nueva carga fiscal los principales beneficiados, pues se incumplía una de las principales premisas de la teoría deflacionista: que los empresarios mantuvieran los márgenes comerciales en términos absolutos invariados tras el cambio al IVA. Este fue una de las principales conclusiones alcanzadas por el estudio realizado por LASHERAS MERINO y MONES FARRE, que para la experiencia española de cambio del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (IGTE) por el IVA, concluyeron que “Los precios han mostrado una clara inflexibilidad a la baja, pues no han disminuido en casi ninguna rama, cuando debería

- La Primera Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocio.
- La Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocio – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Primera Directiva IVA podría ser calificada como la base del impuesto, la que concreta sus características, sus reglas y principios directores<sup>31</sup>. Así, su artículo 2 define el IVA concretando su naturaleza: “El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen”. Además, en su exposición de motivos, encumbra el principio de neutralidad fiscal como fundamento básico del impuesto, acudiendo a él textualmente en tres momentos distintos: cuando afirma que el IVA se instaura por su sencillez y neutralidad<sup>32</sup>, al declarar que el logro de la neutralidad competencial

---

haberlo hecho en varias de ellas, aun descontando varios puntos por la inflación subyacente. Es por ello que, en general, las ramas más beneficiadas por la implantación del IVA son aquellas para las que el IVA suponía una reducción de carga fiscal.” LASHERAS MERINO, M. A., MONES FARRE, M. A., *Traslación a precios de la variación de carga fiscal...*, *op. cit.*, p. 18. Para un análisis similar del impacto del cambio de los impuestos en cascada presentes en los EEMM al IVA, tanto en la influencia inicial sobre los precios como en la formación de capital y ahorro véase BRECHER, S. M., MOORE, D.W., HOYLE M. M., TRASKER, P.G.B, *The economic impact of the introduction of VAT*, Financial Executives Research Foundation, New Jersey, 1988, pp. 34-37 y 46-49 respectivamente.

<sup>31</sup> Son muchos los calificativos con que se ha adjetivado esta 1ª Directiva. Por ej. COMELLI la califica como la “escultora” del modelo impositivo, mientras que VAN BREDERODE como la “declaración de intenciones” del IVA comunitario, así como memorándum explicativo del impuesto desarrollado en la segunda Directiva. COMELLI, A., *IVA comunitaria e IVA nazionale...* *op. cit.* p. 227; VAN BREDERODE, R. F., *System of General...*, *op. cit.*, p. 272.

<sup>32</sup> 5º Considerando de la 1ª Directiva IVA: “Considerando que un sistema de impuesto sobre el valor añadido logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se devenga con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación se extiende a la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y a la prestación de servicios; que por consiguiente, y en interés del mercado común y de los Estados miembros, conviene adoptar un sistema común cuya aplicación se extienda igualmente a la fase de comercio al por menor”.

es la razón que motiva el cambio de los impuestos en cascada<sup>33</sup>, y cuando reconoce que el sistema establecido no consigue alcanzar la neutralidad externa, para lo que reclama a la Comisión que realice nuevas propuestas que progresen en su consecución<sup>34</sup>. Es altamente reseñable que el principio de neutralidad fiscal esté presente en la concepción general y originaria del IVA en la Unión, y muy destacable, al objeto de nuestro estudio, que se haga referencia específica a sus dos vertientes, interna y externa, de manera diferenciada.

La 2ª Directiva IVA, por el contrario, es mucho más concreta y define determinados conceptos básicos para una aplicación uniforme del impuesto, como las operaciones imponibles (arts. 2, 5, 6 y 7), el sujeto pasivo (art. 4), la base imponible (art. 8), el derecho de deducción (art. 11), exenciones (art. 10), etc.<sup>35</sup> Con esta armonización de conceptos se buscaba reducir las diferencias de aplicación entre los EEMM para alcanzar el mayor grado de neutralidad fiscal

---

<sup>33</sup> 8º Considerando de la 1ª Directiva IVA: “Considerando que la sustitución de los sistemas de impuestos cumulativos en cascada vigentes en la mayoría de los Estados miembros por el sistema común de impuesto sobre el valor añadido, deberá conducir, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no sean armonizados simultáneamente en el tiempo, a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el interior de cada país las mercancías de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud del circuito de producción y distribución de las mismas, y de que, en el comercio internacional, el importe de la carga soportada por las mercaderías sea debidamente evaluado con el fin de que pueda concederse una compensación exacta de su cuantía; que, habida cuenta de esta circunstancia, conviene establecer que en la primera etapa los Estados miembros adopten un sistema común de impuesto sobre el valor añadido, sin que sea precisa una paralela armonización de los tipos impositivos y de las exenciones”.

<sup>34</sup> Artículo 4 de la 1ª Directiva IVA: “Con el fin de ofrecer al Consejo la posibilidad de deliberar sobre la materia y, si fuera factible, de adoptar decisiones antes de que finalice el periodo transitorio, la Comisión someterá al Consejo, antes de que concluya el año 1968, las correspondientes propuestas sobre procedimientos y plazos para que la armonización de los impuestos sobre volumen de negocios pueda alcanzar el objetivo de la supresión de los gravámenes en la importación y de las desgravaciones a la exportación en los intercambios comerciales entre los Estados miembros, garantizando la neutralidad de dichos impuestos sea cual fuere el origen de los bienes y de las prestaciones de servicios”.

<sup>35</sup> Como afirmó BERLIRI, la intención de la Comisión para la 2ª Directiva era prácticamente crear una ley uniforme para todos los Estados miembros, al menos en lo referente en los puntos para los que no hubiese expresamente una posibilidad de reglamentación particular para los Estados de manera individual. BERLIRI, A., *L’Imposta sul Valore Aggiunto...*, op. cit., pp. 5.

posible<sup>36</sup>. De hecho, también en su exposición de motivos recoge en su tercer considerando la importancia de alcanzar la neutralidad competencial.

No obstante, pese a que la 2ª Directiva IVA definía una gran variedad de conceptos, la nota que caracteriza esta etapa de la armonización del impuesto es la gran libertad que se dejó a los EEMM a la hora de implementar y construir el impuesto en su territorio, funcionando la Directiva como un marco genérico de criterios de carácter básico<sup>37</sup>. Por ejemplo, los Estados podían establecer el tipo impositivo que desearan, así como otros reducidos, solo existiendo verdaderas restricciones con los tipos cero; eran libres de crear las exenciones que desearan, podían limitar la deducción de los bienes de capital y, sobre todo, podían no aplicar parcialmente el IVA a la fase minorista, siendo sólo de obligada tributación los servicios contenidos en su Anexo B<sup>38</sup>.

---

<sup>36</sup> Como afirma la STJCE de 12 de junio de 1979, *Nederlandse Spoorwegen*, asunto C-126/78, en su párrafo octavo, la 2ª Directiva estableció las operaciones imponibles (concretamente prestaciones de servicios en la sentencia) “con el fin de garantizar la neutralidad en materia de competencia entre los Estados miembros, de reducir gradualmente o suprimir dichas diferencias para alcanzar la convergencia de los regímenes nacionales del Impuesto sobre el Valor Añadido.”

<sup>37</sup> Como afirmaron TAMBURRO y RIVANO, pese a la finalidad integradora de la 2ª Directiva, los EEMM tuvieron una libertad grande en la estructuración concreta de los institutos jurídicos que conforman el IVA: “La prima e la seconda direttiva, pur nella distinta autonomia della loro formazione giuridica integrano gli estremi di un *accordo* internazionale giuridicamente unitario, pur se la seconda assume la rilevanza di un *protocollo aggiuntivo*, in quanto è rivolta al fine giuridico di porre norme integratrici di quelle contenute nella prima e di regolare una materia strettamente connessa con quella disciplinata in quest’ultima [...] Nella disciplina dell’imposta sul valore aggiunto nessuno Stato può andare al di là dei principi fondamentali accolti dalle due direttive, ma può apprezzare liberamente, nel rispetto degli stessi, la strutturazione concreta dei singoli istituti, sui quali si fonda tale imposta”. TAMBURRO, E., RIVANO, C., *Le implicazioni politico economiche...*, *op. cit.*, pp. 18-19. BERLIRI, por su parte, pese a reconocer esta capacidad de los Estados, entendió que el nivel de detalle era suficiente dada la naturaleza de norma marco que tenía la 2ª Directiva: “pur lasciando un ampio margine di discrezionalità ai singoli paesi, è sufficientemente dettagliata sui punti fondamentali del tributo per assolvere, nei rispetti delle singole leggi nazionali, la funzione di una tipica legge quadro”. BERLIRI, A., “Problematica Giuridica dell’IVA”..., *op. cit.*, p. 22.

<sup>38</sup> No deja de ser sorprendente que la 1ª Directiva incida en la importancia de configurar el IVA como un impuesto neutral aplicable sobre todas las fases del proceso de producción y distribución, y que la 2ª Directiva permita que el tributo se aplique exclusivamente a determinadas fases de la producción y no así de la distribución, dejando de ser un impuesto general sobre las transacciones que se proyecta sobre el consumo. Igualmente sorprende que se permita una apreciación discrecional importante a la hora de establecer el sistema de deducciones. De hecho, algunos autores, como HOLLAND, han llegado a afirmar que existe una contradicción *in terminis* en ambas Directivas y que están creando impuestos de naturaleza y carácter distinto, pues mientras la 1ª Directiva estructura “a tax on non-business expenditure charged on the final



Esta excesiva libertad puso en riesgo el cumplimiento del principio de neutralidad buscado con la introducción del IVA, sobre todo en lo referente a las transacciones entre mercados distintos, a las diferencias en los productos excluidos *de facto* del impuesto a través de tipos cero y en los diversos sistemas de deducción. Además, estas Directivas no debían entrar en vigor de manera inmediata, sino que permitieron un régimen transitorio para los EEMM. Con la excepción de Francia, para el resto de EEMM la introducción del IVA implicaba grandes cambios tanto administrativos como recaudatorios, por lo que la fecha de entrada en vigor del impuesto en los EEMM varió en cada uno de ellos. Sólo cuatro Estados, Alemania, Francia, Luxemburgo y Holanda cumplieron con el plazo que establecía la 1ª Directiva, y comenzaron a aplicar el IVA el 1 de enero de 1970. Vemos, aun así, que la Directiva planteaba un plazo transitorio de más de dos años y medio que, en algunos casos, fue utilizado por los EEMM para dirigir su política fiscal en pos de determinados objetivos macroeconómicos<sup>39</sup>.

---

consumer”, es decir, el IVA, la 2ª Directiva contempla un tributo selectivo que puede perder el carácter multifásico o, al menos, general, aunque sí recaiga igualmente sobre el consumo, definiéndolo como un “Selective sales tax since the payment and reclaim of the tax between registered persons ensure that is borne only on final consumer expenditure and does not enter into business costs”. Pese a esta caracterización, su interpretación peca de reduccionista, limitada a artículos específicos (incluso a partes de estos) y de ser excesivamente literal (sobre todo viendo como transcurrieron los hechos posteriores y las peticiones de nuevas acciones que reclamaba la propia 1ª Directiva, que quizás hubieran aconsejado una interpretación con mayor carácter teleológico). De hecho, se trataba de excepciones fundamentadas en no constreñir a los EEMM y dotarles de libertad de implementación, pero dentro de un sistema que tenía un objetivo claro, un IVA inspirado en el principio de neutralidad fiscal. HOLLAND, J. C., “The nature of VAT”, *Bulletin of International Fiscal Documentation*, 1987, p. 23-28.

<sup>39</sup> Por ejemplo, Italia aprovechó el periodo transitorio para incentivar la inversión y la creación de capital en su país mientras que Alemania lo utilizó para lo contrario. Encontramos un estudio de estas circunstancias económicas de la introducción del IVA en BRECHER, S. M., MOORE, D.W., HOYLE M. M., TRASKER, P.G.B, *The economic impact of the introduction of VAT...*, *op. cit.*, pp. 15, y 28-31. Reseñamos los casos de Alemania e Italia porque fueron los que tuvieron una política fiscal más marcada hacia un objetivo económico en dicho periodo transitorio, fuera a través de exenciones de compras de bienes de capital o de un gravamen especial para estas inversiones. Estos autores afirman que Italia “wished to encourage an investment boom. To bring this forward, the authorities allowed a full exemption from IGE on investment goods bought in the six months immediately prior to the change, for the year before that, IGE on such items could be fully offset against IVA liability in 1974 (the first year in which claims for refunds could be made”, mientras que Alemania aplicó “a special reducing investment tax in the first five years to purchases of new investment goods equated to the estimated burden on that part of the existing capital stock that remained depreciated (or recovered in prices)”. *Op. cit.*, p. 30.

Las dificultades que presentaron tanto Bélgica como Italia en la implementación del IVA provocaron que el Consejo aprobara tres nuevas directivas que prorrogaron los plazos máximos de entrada en vigor del impuesto en dichos países. Con la Tercera Directiva<sup>40</sup>, solicitada por ambos países, se le amplió el plazo hasta el 1 de enero de 1972, mientras que con la 4ª y la 5ª Directiva<sup>41</sup> se incrementó también el plazo exclusivamente para Italia, pues Bélgica había cumplido el anterior. La nueva fecha fijada definitivamente para el país transalpino fue la del 1 de enero de 1973.

### **3.- LA ARMONIZACIÓN DE LA BASE DEL IVA PARA ALCANZAR LA NEUTRALIDAD ENTRE LOS MERCADOS NACIONALES**

La entrada en vigor de las normas que aplicaban el IVA en los distintos EEMM fue el inicio de un proceso en el que, sin embargo, se hizo patente la necesidad de ser modificado muy poco tiempo después. La gran discrecionalidad que se dio a los Estados a la hora de conformar sus tributos nacionales, siguiendo las directrices de la 2ª Directiva, provocaba distorsiones en el funcionamiento del mercado al permitir una diversidad de impuestos cuya interacción, fundamentalmente en las transacciones intracomunitarias, tenía consecuencias contrarias a la neutralidad fiscal.

Pese a ello, no fue la única razón por la que se impulsó la aprobación de una nueva Directiva IVA, sino que existe una pluralidad de causas. Tradicionalmente se ha venido afirmando que el cambio en la financiación de las Comunidades Europeas, que a partir de dicho momento se nutriría de recursos propios, fue el detonante del avance en la armonización del IVA. Sin embargo, es evidente que

---

<sup>40</sup> Tercera Directiva 69/463/CEE del Consejo, de 9 de diciembre de 1969 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Introducción del impuesto sobre el valor añadido en los Estados miembros.

<sup>41</sup> Cuarta Directiva 71/401/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1971, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Introducción del impuesto sobre el valor añadido en Italia.

Quinta Directiva 72/250/CEE del Consejo, de 4 de julio de 1972, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Introducción del impuesto sobre el valor añadido en Italia.

aunque esta fuera la razón “inmediata”, existieron otros motivos de carácter “mediato”, fundamentalmente de naturaleza fiscal y económica<sup>42</sup>.

Antes siquiera de que el IVA estuviera implantado en todos los EEMM, en 1970, se adoptó una Decisión por el Consejo: Decisión 70/243, de 21 de abril de 1970, relativa a la sustitución de las contribuciones financieras de los Estados miembros por recursos propios de las Comunidades, por la que se pretendía modificar la que, hasta entonces, había sido la forma de financiar las Comunidades por los EEMM. A partir de 1975, de acuerdo con la Decisión, los recursos de las Comunidades estarían conformados, entre otros, por un porcentaje, que no podría ser superior al 1% del IVA, calculado de acuerdo con una base “*which is determined in a uniform manner for member states according to community rules*”<sup>43</sup>. La razón por la que dicho porcentaje debía aplicarse a un IVA calculado sobre una base imponible común es intuitiva. En el año en que debía comenzar la aportación del 1 % del IVA a los recursos comunitarios, los impuestos sobre el valor añadido existentes en los 9 EEMM<sup>44</sup> eran sustancialmente distintos<sup>45</sup>. Pedir un porcentaje de la recaudación igual para todos podría introducir importantes discriminaciones pues aquéllos Estados que tuvieran en su normativa un mayor número de exenciones, por ejemplo a la entrega minorista, contribuirían notablemente menos que aquéllos que fueran más estrictos con la teoría de la 1ª Directiva de aplicar un impuesto general<sup>46</sup>. La equitativa contribución a los

---

<sup>42</sup> Entrecomillamos dichos términos dado que no son propios, sino que parten de la distinción realizada por VEGA MOCOROA, que realiza un estudio en profundidad de las motivaciones -a largo y corto plazo- existentes para la adopción de la 6ª Directiva. Su clasificación es clara: el imperativo inmediato es la razón presupuestaria mientras que los motivos a largo plazo serán el fiscal y el económico. VEGA MOCOROA, I., *La armonización del IVA...*, op. cit., pp. 101-102.

<sup>43</sup> Artículo 4.1 de la Decisión 70/243: “From 1 January 1975 the budget of the communities shall, irrespective of other revenue, be financed entirely from the communities' own resources. Such resources shall include those referred to in article 2 and also those accruing from the value added tax and obtained by applying a rate not exceeding 1 % to an assessment basis which is determined in a uniform manner for member states according to community rules.”

<sup>44</sup> Recordemos que en 1973 se produjo la Adhesión de Reino Unido, Irlanda y Dinamarca. Dinamarca había introducido el IVA ya en 1967, mientras que Irlanda y el Reino Unido comenzaron a exigir el tributo en 1972 y 1973 respectivamente.

<sup>45</sup> Como afirman TERRA y WATTEL, el sistema común de IVA instaurado por las primeras dos Directivas IVA permitía tal discrecionalidad que, en 1973, en la práctica, “nine different and separate systems of national laws existed rather than one common Community system”. TERRA, B., WATTEL, P., *European Tax Law...*, op. cit., p. 172.

<sup>46</sup> Los efectos de aplicar dicha contribución a IVAs muy diferentes los explica claramente COMELLI, al reflejar la penalización irracional que sufrirían los EEMM que tuviera una base

presupuestos de las Comunidades fue, por tanto, detonante indiscutible del proceso de armonización del IVA comunitario<sup>47</sup>. No fue, sin embargo, el único.

La armonización fiscal, como ya analizamos, no es un fin en sí misma para la UE, sino que es un medio para un objetivo superior: el correcto funcionamiento del, por entonces, mercado común. El citado art. 99 TCE, actual art. 113 TFUE así lo establece. Las diferencias existentes entre los IVA de los EEMM, resultado de la discrecionalidad admitida por la 2ª Directiva eran, sin lugar a dudas, una importante fuente de distorsiones del mercado común. Esta necesidad de avanzar en la armonización de la base del IVA fue puesta de manifiesto de manera muy temprana en la Resolución Conjunta del Consejo con los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, de 22 de marzo de 1971, relativa a la realización por etapas de la unión económica y monetaria en la Comunidad.

El punto III.2 de dicha resolución expresa claramente el motivo de armonizar “los hechos y bases imponibles uniformes del impuesto sobre el valor añadido”, que no es otro que “acelerar la liberalización efectiva de la circulación de personas, bienes, servicios y capitales y la interpenetración de las economías”. Las libertades fundamentales estaban en riesgo por la existencia de un conjunto de impuestos ajenos al principio de neutralidad, tanto interna como externa. Baste pensar en que un Estado vecino a otro las prestaciones de servicios profesionales, por ejemplo, estuviera exenta no existiendo ajustes trasfronterizos que hicieran neutral dicha transacción. Los agentes económicos tendrían un condicionante casi irrechazable para acudir a dicho Estado a adquirir esos servicios (los consumidores) o a establecerse en el mismo (los productores). De igual forma, si las reglas de localización de las entregas de bienes o prestaciones de servicios no estaban armonizadas, podrían darse fenómenos de doble imposición o de doble no imposición, claramente contraria al objetivo marcado por el Tratado de Roma.

La tercera motivación para la unificación de la base imponible del IVA, la denominada “económica”, está íntimamente relacionada con el anteriormente

---

imponible más amplia que los otros, experimentando una carga de contribución presupuestaria superior no por razones económicas, sino por construcción tributaria, y la consecuencia sería una transferencia indirecta de recursos reales de unos Estados a otros, cfr. COMELLI, A., *IVA comunitaria e IVA nazionale...*, op. cit., p. 232. DE LA FERIA explica esta necesidad de aproximación de las bases con el objetivo de alcanzar una equivalencia razonable de las aportaciones de los distintos EEMM. DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, op. cit., p. 54.

<sup>47</sup> Encontramos un estudio detallado de las vicisitudes del cambio que supuso la entrada en vigor de la financiación de las Comunidades Europeas a través de recursos propios, así como de las sucesivas modificaciones en TERRA, B., WATTEL, P., *European Tax Law...*, op. cit., pp. 173-174.

comentado objetivo de conformación del mercado común. La eficiencia económica requiere de una tributación neutral y el correcto funcionamiento de un mercado, que permita y lleve al crecimiento económico óptimo de los distintos Estados, sólo es posible si la tributación no resulta distorsionador para su funcionamiento ni introduce impedimentos en la libre competencia.

La armonización del hecho y la base imponible del impuesto se convirtió, por tanto, en una necesidad de la Comunidad, que había avanzado poco en neutralidad competitiva del mercado común pese a la eliminación de los impuestos cumulativos en cascada. Además, como afirmó también el Consejo, la aproximación y establecimiento de reglas comunes para la estructura del IVA era un requisito previo al acercamiento de tipos impositivos que muchos reclamaban. Era prioritario establecer una normativa mucho más estricta y menos discrecional respecto a aspectos como deducciones, exenciones o localización de las operaciones imponibles, pues sin ella establecer tipos cercanos, incluso iguales, tendría un impacto muy limitado<sup>48</sup>. Observamos, también, que se pretende que la neutralidad interna que debería predicarse del IVA sea verdaderamente efectiva en todos los EEMM. Sólo si existe neutralidad interna en la estructura impositiva del IVA se podrá alcanzar, en un estadio posterior, su neutralidad externa a través de una uniformización de los ajustes fronterizos de las transacciones intra-UE, denominados en terminología anglosajona *Border Tax Adjustments* (BTA).

La Comisión Europea elaboró un proyecto de Directiva que acometería las reformas comentadas en 1973: el documento COM(73) 950 final<sup>49</sup>, que fue enviada al Consejo pero cuya aprobación fue muy posterior debido, fundamentalmente, a las difíciles y prolongadas negociaciones que tuvieron lugar en el Consejo para una cuestión tan relevante como uniformar el IVA. Fue el 17

---

<sup>48</sup> En esta línea se pronuncia VEGA MOCOROA, que afirma que “es necesaria la existencia de una base uniforme en los países miembros con anterioridad a la armonización de los tipos, no solamente porque ello se recoja en el citado informe sino porque en buena lógica y teniendo en cuenta que los tipos se aplican sobre la base, no solucionaríamos ningún problema consiguiendo una armonización de tipos, si aplicamos dichos tipos sobre una base distinta en cada país distorsionada fundamentalmente a través del sistema de exenciones si estas exenciones son tan generales que puedan llegar a cuestionar la nota de generalidad del IVA no se resolverían las distorsiones existentes por los particularismos nacionales, y se agravarían las diferencias de trato fiscal en los distintos países, añadiendo a éstos los problemas relacionados con la recaudación impositiva.” VEGA MOCOROA, I., *La armonización del IVA...*, op. cit., p. 104.

<sup>49</sup> COM(73) 950 final, de 24 de junio de 1973, *Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes Common system of value added tax: Uniform basis of assessment*, Bulletin of the European Communities, 1973, Suplemento 11.

de mayo de 1977 cuando, por fin, tuvo lugar la publicación de la famosa Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme. Aunque los principios básicos no diferían de los contenidos en la 1ª y 2ª Directiva IVA, la 6ª Directiva concretó una gran cantidad de aspectos<sup>50</sup>.

La exposición de motivos de la 6ª Directiva reproduce la citada frase de la Resolución del Consejo de 1970 sobre avanzar en las libertades fundamentales y la interpenetración de las economías, y se refiere expresamente a la necesidad de alcanzar “la neutralidad del sistema común de impuestos sobre el volumen de negocios en cuanto al origen de los bienes y de las prestaciones de servicios, a fin de conseguir finalmente un mercado común basado en la libre competencia y con unas características análogas a las de un verdadero mercado interno<sup>51</sup>”. Esto es, en otras palabras, alcanzar la neutralidad externa intra-UE y completar la vertiente competencial del principio. El resto de la exposición de motivos detalla las correcciones de la neutralidad interna que se han de conseguir para que la estructura del impuesto sea la idónea para avanzar en el mercado común: precisar la noción de sujeto pasivo permitiendo incluir las personas “que efectúen operaciones ocasionales, con objeto de garantizar una mejor neutralidad del impuesto” (5º Considerando), especificar las operaciones imponibles así como su

---

<sup>50</sup> Para un análisis detallado de la Sexta Directiva IVA y su evolución, entre otros muchos, véase REUGEBrINK, J., “The Sixth Directive for the Harmonisation of Value Added Tax”, *Common Market Law Review*, Vol. 15, Issue 3, pp. 309–319; TIMMERMANS, J. P., JOSEPH, G.T.J., “Value added tax (V.A.T.): national modifications to comply with the Sixth Directive of the Council of the European Communities”, *European Taxation*, Nº 20, 1980, pp. 37-64; AMATUCCI, F., CALOFERO, C., “The interpretation of the Sixth VAT Directive and the state-of-the-art harmonization of intra-Community VAT”, *Rivista di diritto tributario internazionale*, nº 3, 2007, pp. 147-155; TERRA, B., *Sales Taxation... op. cit.*; PÉREZ HERRERO, L. M., *La sexta directiva comunitaria del IVA*, Cedecs, Barcelona, 1997; SÁNCHEZ GALIANA, J. A., “El lugar de realización del hecho imponible en el IVA y la Sexta Directiva Comunitaria”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 67-68, 1990, pp. 57-76; CASANA MERINO, F., “La base imponible del IVA a la luz de la Sexta Directiva CEE”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 67-68, 1990, pp. 83-92; ORÓN MORATAL, G., ALGUACIL MARÍ, M. P., “La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 67-68, 1990, pp. 93-106; BORRÁS RODRÍGUEZ, A., “Derecho fiscal europeo y Derecho interno: la sexta directiva y la Ley del IVA”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, nº 3, 1980, pp. 830-836; TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to the sixth VAT directive: commentary to the value added tax in the European community*, IBFD, Ámsterdam, 1991.

<sup>51</sup> Cuarto considerando de la 6ª Directiva.

lugar de realización para evitar “conflictos de competencia entre los Estados miembros” (6º y 7º Considerando), armonizar la exigibilidad del impuesto, la base imponible, el régimen de deducciones, las exenciones que podrían adoptarse, etc.<sup>52</sup>

No obstante, la armonización que trae la 6ª Directiva ni es absoluta –no se trata de una unificación normativa- ni alcanza a todos los aspectos del IVA y, a día de hoy, aún arrastramos las consecuencias de determinadas infracciones del principio de neutralidad que se permitieron en ella<sup>53</sup>. Aún así, se trató del mayor paso dado hasta el momento en dirección a un impuesto verdaderamente neutral y su función armonizadora permitió estructurar un tributo que aspira a alcanzar la neutralidad interna en su configuración teórica. Lo que nos parece, sin embargo, menos razonable, es que aún permanezcan muchas de las infracciones de la neutralidad fiscal que no pudo o supo solucionar la 6ª Directiva<sup>54</sup>.

Al igual que ocurrió con la 2ª Directiva, también se hicieron necesarias varias posteriores que ampliaron el plazo que tenían los EEMM para su adopción (1 de enero de 1978). Así, la 9ª Directiva la amplió un año, hasta el 1 de enero de 1978<sup>55</sup>. Especial fue el caso de Grecia, que necesitó de dos Directivas adicionales que prorrogaron el plazo hasta 1987<sup>56</sup>. Son múltiples las Directivas numeradas que han seguido a la 6ª Directiva. Algunas de ellas han corregido aspectos específicos

---

<sup>52</sup> Como afirman LEE, PEARSON y SMITH, todos los aspectos que se armonizan supone un considerable paso hacia adelante en la consolidación de un IVA común para todos los EEMM, basado en definiciones comunes y con una lista de exenciones común. LEE, C., PEARSON, M., SMITH, S., *Fiscal harmonisation: An analysis...*, *op. cit.*, p. 32.

<sup>53</sup> De hecho, en la propia exposición de motivo se incluyen muchos de las materias respecto de las que se afirma, expresamente, la conveniencia de dejarlas al arbitrio de los EEMM: el régimen de los agricultores, de las pequeñas empresas, la no deducibilidad de determinados gastos, el tratamiento de los bienes de segunda mano, entre otros.

<sup>54</sup> Estamos, por ello, absolutamente de acuerdo con la afirmación que realiza AUJEAN cuando dice que “most of these failures in the harmonization process are still affecting the efficiency and neutrality of the VAT system today and are causing part of the dissatisfaction: it is largely time to review the harmonization of VAT and to revive a number of initiatives that could bring solutions to the numerous problems affecting the EU VAT”. AUJEAN, M., “Harmonization of VAT in the EU...”, *op. cit.*, p. 136.

<sup>55</sup> Novena Directiva 78/583/CEE del Consejo, de 26 de junio de 1978, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

<sup>56</sup> Se trata de la decimoquinta y vigesimoprimeras Directivas IVA: Decimoquinta Directiva 83/648/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1983, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Informe de la demora para la entrada en vigor del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido en la República Helénica.

de la misma<sup>57</sup>, otras han tenido una aplicación específica para un Estado miembro<sup>58</sup>, y algunas otras propuestas, directamente, fueron retiradas<sup>59</sup>.

Sí queremos hacer mención especial de la Octava<sup>60</sup> y la Decimotercera<sup>61</sup> Directivas IVA. Ambas normas regulan los procedimientos de devolución de las cuotas de IVA soportadas a los sujetos pasivos que no estén establecidos en un EM pero hayan realizado compras sujetas al impuesto en éste. La 8ª regula los supuestos en que dicho empresario o profesional esté establecido en otro Estado de la Unión mientras que la 13ª sirve para las devoluciones a operadores extracomunitarios. La importancia de estas Directivas es muy grande, dado que contienen los mecanismos básicos para que el sistema fundamental de neutralidad interna del tributo, el derecho de deducción de las cuotas soportadas, funcione también en las operaciones internacionales. De hecho, las dificultades que ha

---

<sup>57</sup> Por ejemplo la 10ª Directiva, Décima Directiva 84/386/CEE del Consejo, de 31 de julio de 1984, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido al arrendamiento de bienes muebles corporales.

<sup>58</sup> Es el caso de 11ª Directiva IVA, que trataba el caso concreto de los territorios franceses de ultramar: Undécima Directiva 80/368/CEE del Consejo, de 26 de marzo de 1980, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Exclusión de los departamentos franceses de Ultramar del ámbito de aplicación de la Directiva 77/388/CEE.

<sup>59</sup> En este grupo podemos citar el borrador de 7ª Directiva o de 12ª Directiva, entre otras: COM(88) 846 final, de 3 de febrero de 1989, *Propuesta de directiva del consejo por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y por la que se modifican los artículos 32 y 28 de la directiva 77/388/CEE - régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección*, y la COM(82) 870 final, de 25 de enero de 1983, *Proposal for a twelfth council directive on the harmonization of the laws of the member states relating to turnover taxes - common system of value added tax: expenditure not eligible for deduction of value added tax*. Para un estudio detallado de las distintas Directivas que siguieron a la 6ª Directiva véase TERRA, B., WATTEL, P., *European Tax Law...*, op. cit., pp. 175-176.

<sup>60</sup> Octava directiva 79/1072/CEE del Consejo de 6 de diciembre de 1979 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — modalidades de devolución del Impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, que ha sido sustituida por la actualmente vigente Directiva 2008/9/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008 por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.

<sup>61</sup> Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo de 17 de noviembre de 1986 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.



supuesto la ejecución del derecho a la devolución contemplado en estas Directivas han conllevado importantes problemas para el comercio intra-UE y también con terceros Estados, constituyéndose como una importante infracción del principio de neutralidad fiscal<sup>62</sup>.

La armonización realizada por la 6ª Directiva, si bien necesaria, seguía sin ser suficiente para la creación de un mercado único, toda vez que el mercado europeo presentaba un comportamiento rígido por la existencia de fronteras y por la necesidad de avanzar en los BTAs (ajustes transfronterizos del impuesto) que permitieran su eliminación. De hecho, la falta de avance en este sentido provocaba que el fraccionamiento del mercado no permitiera a Europa alcanzar su crecimiento económico potencial óptimo, comportándose peor que mercados integrados como los de EEUU y Japón<sup>63</sup>. Se había alcanzado un grado de neutralidad interna que, para la fecha, resultaba más que aceptable, sin embargo, la falta de neutralidad externa del impuesto aún constituía un impedimento sustancial a la creación de un mercado interno que actuara como uno nacional.

#### **4.- TIEMPO DE CONSEGUIR LA NEUTRALIDAD EXTERNA Y UN MERCADO SIN FRONTERAS: DEL RÉGIMEN ORIGINARIO AL RÉGIMEN TRANSITORIO**

##### **4.1.- El libro blanco sobre el mercado interno y la configuración de un régimen de imposición en origen**

---

<sup>62</sup> En este sentido se ha pronunciado DE LA FERIA al respecto de la complejidad administrativa y los costes indirectos que conlleva el procedimiento de devolución presente en ambas Directivas. DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, *op. cit.*, pp. 92-93.

<sup>63</sup> Como afirma VAN BREDERODE, la economía europea, entendida como el conjunto de los EEMM, tenía un comportamiento inferior al de los países citados, que representan, a todas luces, los mercados de referencia con los que la Unión debe compararse: "Tax harmonization, in particular the need to abolish the tax borders between the states, regained priority as a result of rising awareness of the relative underperformance of the EU economy compared to the United States and Japan. To a large extent, Europe's economic potential remained unrealized because of a fractioned economy. The re-emergence as a political objective of realizing the internal market became the engine of the harmonization process, culminating in the publication of the commission's White paper on the completion of the internal market". VAN BREDERODE, R. F., *System of General...*, *op. cit.*, p. 275.

La mayor uniformidad de la base imponible y la estructura del impuesto en los distintos EEMM no resultaría suficiente para lograr el verdadero objetivo de la Comunidad y de los Tratados en lo referente a la armonización de los impuestos indirectos: construir un mercado interno que funcionara como uno nacional y basado en un espacio sin fronteras ni controles territoriales.

En junio de 1985 la Comisión Europea publicó, siguiendo este objetivo, el ya citado Libro Blanco “*Completing the internal market*”. Como dijimos anteriormente, esta Comunicación remarcaba la necesidad de eliminar las barreras físicas, técnicas y fiscales para implantar un mercado común con un funcionamiento inspirado en el principio de neutralidad en su vertiente competencial<sup>64</sup>. La Comunidad se había fijado como plazo para implantar dicho mercado el año 1992, y el Libro Blanco constataba que la preocupación por otros temas había postergado los avances en esta dirección desde la entrada en vigor de la 6ª Directiva. De hecho, afirma la importancia de la tributación indirecta para este fin último, al tiempo que recalca la necesidad de armonización que requería este tipo de tributación, aunque rechazaba que el grado adecuado fuera la total unificación de dichos impuestos<sup>65</sup>. La posición de la Comisión es clara: el grado de aproximación de las legislaciones sobre imposición indirecta debe ser el adecuado para conseguir la eliminación de las distorsiones del mercado y de la competencia<sup>66</sup>. En otras palabras, la armonización deberá llevar a impuestos

---

<sup>64</sup> Pese a que entendemos que esta nueva fase se abre con la publicación del Libro Blanco sobre el mercado interno, hubo avances anteriores, aunque de menor importancia, respecto a la necesidad de mayor neutralidad externa y la conformación del mercado interno. Se trata de las Comunicaciones COM(82) 399 final, de 24 de junio de 1982, *Strengthening the internal market*. En lo atinente exclusivamente al IVA, también se intentaron realizar actuaciones de armonización limitada y parcial con anterioridad al Libro Blanco. Nos referimos a la COM(82) 402 final, de 5 de julio de 1982, *Proposal for a fourteenth council directive on the harmonization of the laws of the member states relating to turnover taxes - deferred payment of the tax payable on importation by taxable persons*. Como observamos, se proponía una nueva Directiva para tratar el pago del IVA en las importaciones por sujetos pasivos, en un avance de lo que se propondría posteriormente como régimen definitivo en origen.

<sup>65</sup> “It is clear from what has been said above that the harmonization of indirect taxation has always been regarded as an essential and integral part of achieving a true common market”. COM (85) 310 final..., *op. cit.*, p. 42.

<sup>66</sup> La Comisión, aunque lo hace en el apartado de impuestos especiales, afirma en un sentido general el carácter innecesario de una unificación impositiva: “We wish to make it clear that complete harmonization, which has come to imply absolute identity in every respect, is not essential and for this reason we should use the term approximation”. Este término viene delimitado por la propia Comisión en el sentido indicado: “The first question that has to be answered is how close does approximation have to be. The short answer is that it must be

neutrales que no alteren el funcionamiento del mercado común. Es, de nuevo, y en línea con la idea constante de la Comisión, una afirmación del principio de neutralidad fiscal como medio y medida del correcto funcionamiento del mercado interno. La aproximación contemplada por el Libro Blanco venía referida a tres ámbitos impositivos concreto: la amplitud del conjunto de operaciones imponibles o base común del IVA, los tipos impositivos y las correcciones y la estructura de los ajustes transfronterizos.

El Libro Blanco fue el caldo de cultivo de una “batería” de Comunicaciones que la Comisión presentó en 1987 y que, aunque trataban materias diversas, contaban todas con un sustrato común: la construcción definitiva del mercado interno<sup>67</sup>. Las propuestas de la Comisión respecto al IVA iban dirigidas hacia tres cambios específicos que ya habían sido planteados en el Libro Blanco y que ahora serían desarrollados con mayor detalle<sup>68</sup>:

- Cambiar el sistema de tributación de las transacciones entre países miembros hacia un modelo de imposición en origen, con diferencias en función de que se tratase de entregas de bienes o prestaciones de servicios.
- Establecer un mecanismo de compensación para la redistribución de recursos tributarios o *VAT Clearing Mechanism*.
- Aproximación de tipos impositivos del IVA.

---

sufficiently close that the operation of the common market is not affected through distortions of trade, diversion of trade and effects on competition”. COM (85) 310 final..., *op. cit.*, p. 46.

<sup>67</sup> Estas Comunicaciones no trataban únicamente el IVA, sino que también se centraron en gran medida en los Impuestos especiales: COM(87) 320 final, de 21 de agosto de 1987, *Plena realización del mercado interior - Aproximación de los tipos de gravamen y armonización de la estructura de los impuestos indirectos comunicación general de la Comisión*. COM(87) 321 final, de 18 de septiembre de 1987, *Propuesta de directiva del Consejo por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la directiva 77/388/CEE - aproximación de los tipos del IVA*. COM(87) 322 final, de 22 de septiembre de 1987, *Propuesta de directiva del Consejo por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE supresión de las fronteras fiscales*. COM(87) 323 final, de 21 de agosto de 1987, *Plena realización del mercado interior - implantación de un mecanismo de compensación del IVA para las ventas intracomunitarias, documento de trabajo de la Comisión*. COM(87) 324 final, de 18 de septiembre de 1987, *Propuesta de directiva del Consejo por la que se establece un procedimiento de convergencia de los tipos impositivos del impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales*. A estas Comunicaciones hay que añadir cuatro más, COM(87) 325 a 328, que trataban concretamente de bienes sujetos a impuestos especiales.

<sup>68</sup> DE LA FERIA destaca el carácter instrumental que tienen estas medidas, concebidas por la Comisión como un medio de llegar a completar el mercado interno. DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, *op. cit.*, pp. 59-60.

Las tres medidas tenían un propósito compartido: un mercado interno en el que las transacciones entre EEMM tuvieran un esquema de tributación idéntico al de las operaciones interiores en cada país conformando así la idea de que el mercado común funcionara como uno nacional. Sin embargo, tal como se ha comprobado posteriormente, creemos que esta finalidad, si bien ambiciosa, no estaba enfocada correctamente. La prioridad no debería haber sido una igualación absoluta de la estructura de tributación, sino de los efectos económicos de la misma y del impacto en las relaciones comerciales. De nuevo, lo importante no es que las transacciones intra-UE (incluidas las ventas finales a consumidores) estén recaudadas en el país de origen o de destino de los bienes o servicios, sino que su configuración permita cumplir el principio de neutralidad en todas sus vertientes, no influyendo en la libre toma de decisiones económicas.

El sistema propuesto por la Comisión, no obstante, seguía dicho objetivo y marcaba un cambio en los hechos imposables del IVA en la dirección de la tributación en origen<sup>69</sup>. Hay que tener en cuenta que cuando hablamos de imposición en origen o en destino hacemos referencia al país que carga su impuesto indirecto, aunque los recursos financieros obtenidos después puedan pertenecer a un país diverso y deban ser transferidos<sup>70</sup>. Igualmente, debemos considerar que el

---

<sup>69</sup> Como afirman EBRILL, KEEN, BODIN y SUMMERS, “the key difference between the destination and origin principles is in the crediting of input tax in relation to commodities entering trade. Under the destination principle tax levied at all stages of production must be fully credited as a necessary condition for ensuring that only final consumption is taxed. Under an invoice-credit form of origin taxation, in contrast, exported goods leave a jurisdiction laden with the tax of that country but receive credit in the other country for the hypothetical tax that would have been paid on the value added embodied in the good at the rate of the importing country”. Especialmente significativos son los efectos que estos autores predicen respecto de ambos tipos de tributación: mientras califican a la tributación en destino de ser eficiente, igualando los costes marginales al precio del resto de consumidores, pues la carga tributaria es única en función de la ubicación del consumidor o destinatario, en la imposición en origen lo que tiende a igualarse no es el coste marginal y precio antes de impuestos sino el precio después de impuestos, “if they were not, all consumers could buy more cheaply from suppliers in one state than another, and the sales of the high Price firm would consequently banish”. La consecuencia es el intercambio de eficiencia o “Exchange efficiency” pues si los consumidores se encuentran los mismos precios después de impuestos, harán una valoración marginal idéntica de los productos, no pudiendo mejorar su situación cambiando entre los productos o servicios iguales, pues todos tienen el mismo coste. EBRILL, L., KEEN, M., BODIN, J. P., SUMMERS, V., *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington DC, 2001, pp. 179-180.

<sup>70</sup> En este sentido se pronuncia LOCKWOOD, que afirma que el sistema de IVA europeo propuesto es “en origen” para los agentes económicos, pero “en destino” para los EEMM: “In summary, the destination system for VAT operated by the European Union could not continue to apply once border controls were removed. As far as traders are concerned, the proposed system

sistema de imposición en origen que propuso la Comisión Europea era aplicable exclusivamente a las transacciones intracomunitarias, pero no a las de comercio internacional con países terceros, en lo que ha venido llamándose por la doctrina como principio restringido de imposición en origen<sup>71</sup>. Realmente, el concepto de transacciones intracomunitarias no se introdujo hasta 1991 pero permítanos el lector, por la claridad del concepto, utilizarlo indistintamente también en esta explicación pese a que su uso efectivo sea para transacciones entre sujetos pasivos y en la propuesta de la Comisión de 1987 también se incluyeran las ventas a consumidores finales. De hecho, dada la existencia de fronteras en la Comunidad, la calificación usada era exportaciones e importaciones, aunque actualmente dichos términos se utilizan únicamente para transacciones con países terceros a la Unión.

La modificación que planteó la Comisión pasaba por eliminar el sistema de exención de las exportaciones (o tipo 0, pues permite la deducción) y de tasación de las importaciones en el país de adquisición, que era el modelo de tributación en destino. El cambio implicaría un giro de 180 grados. Pese a no modificarse las reglas de localización de las operaciones imponibles, que continuarían siendo el lugar de consumo, las adquisiciones intracomunitarias pasarían a estar exentas y las entregas intracomunitarias, hasta ahora eximidas del pago del impuesto, vendrían gravadas con el IVA del país de origen, es decir, el de ubicación del empresario o profesional que entregara el bien o prestara el servicio<sup>72</sup>. El

---

is therefore based on origin taxation but a clearing house acts to redistribute revenues in such a way that the outcome is equivalent to the old destination system. This form of the definitive system introduces a number of difficulties which may prove to be substantial.” LOCKWOOD, B., DE MEZA, D., MYLES, G. D., “On the European Union VAT Proposals: The Superiority of Origin over Destination Taxation”, *Fiscal Studies* (16), nº 1, 1995, p. 5. Un estudio similar realizaron estos tres autores un año antes, LOCKWOOD, B., DE MEZA, D., MYLES, G. D., “When are origin and destination regimes equivalent?”, *International tax and public finance*, Vol.1, 1994, pp. 5-24.

<sup>71</sup> Dicho enunciado fue inicialmente propuesto por SHIBATA en 1967, 20 años antes de las Comunicaciones que estamos tratando en este apartado. SHIBATA, H., “The theory of Economic Unions: A comparative analysis of Customs Unions, Free Trade Areas and Tax Unions”, en C. S. SHOUP., *Fiscal Harmonization in Common Markets*, Columbia University Press, Nueva York, 1967, pp. 145-264. Este concepto ha sido acogido por la doctrina y repetido no únicamente para el IVA sino para imposición indirecta en general, como realiza BERGLAS en su artículo sobre tributación de commodities (materias primas), que hace referencia a este concepto: BERGLAS, E., “Harmonization of Commodity Taxes –Destination, origin and restricted origin principles”, *Journal of Public Economics* (16), vol. 3., 1981, p. 378.

<sup>72</sup> La tributación de las prestaciones de servicios es diversa pues no se aplican los conceptos de entrega y adquisición intra-UE (o intracomunitarias en su momento), sino que los

adquirente, en caso de ser sujeto pasivo, tendría derecho en su país de residencia (destino) a deducir el IVA pagado al país del prestador (origen). Así, la compra por un empresario español de un bien proveniente de Alemania o Francia vendría gravado con el IVA de dichos países respectivamente, y la declaración la deberían realizar los vendedores, pues sería la entrega intracomunitaria el evento gravado, mientras que la adquisición del sujeto español estaría exenta, tal como ocurriría si dicha transacción la realizara con un profesional del mismo Estado. El adquirente español, además, tendrá derecho a deducir, en su país, el IVA francés o alemán satisfecho.

Sin embargo, el hecho de que las reglas que estructuran las transacciones intracomunitarias hagan tributar la entrega y no la adquisición no debería hacer perder al impuesto su naturaleza de gravamen sobre el consumo, debiendo los Estados donde se realizara dicho disfrute recibir los recursos financieros recaudados<sup>73</sup>. Esta circunstancia adquiere aún mayor importancia cuando, para respetar la neutralidad del impuesto se permite al adquirente aplicar la deducción de las cuotas soportadas sobre un IVA repercutido que habría sido recaudado por la Administración tributaria de un Estado distinto de aquél que le concede dicho derecho de crédito. Para ello la Comisión Europea dispuso un mecanismo de compensación entre Estados (*VAT Clearing Mechanism*) que trataría los flujos de recursos entre los distintos EEMM<sup>74</sup>.

---

efectos de que tributen en destino u origen dependen de sus reglas de localización. La 6ª Directiva estableció como regla general para los servicios la regla de localización del lugar de la sede del proveedor de los mismos, aunque sí introdujo determinadas excepciones que deberían ser en destino. Por este motivo el cambio de sistema hacia el definitivo en origen suele concretarse, o darle mayor importancia, en las entregas de bienes.

<sup>73</sup> Según SMITH, afirmar que se trata de un régimen de imposición en origen no es del todo afortunado en lo que se refiere a los efectos sobre los precios en el Estado de destino.: “It is unfortunate that the terminology used in the European Union discussion of alternative intra-EU VAT systems has begun to describe the 1987 Cockfield “exporter rating” mechanism as an “origin” system of the VAT. It is true that, under these proposals, the taxation of goods traded between VAT-registered traders takes place in the country of origin rather than the country of destination, and that, in the case of any individual transaction, tax revenue would accrue to the originating country. However, as far as the incidence of tax in product price is concerned, it is clear that the system involves a destination-based outcome, just like existing export zero-rating”. SMITH, S., “Subsidiarity and neutrality in European Tax Policy: Economic Considerations”, *op. cit.*, p. 16. A esta consideración habría que sumarle el efecto redistribuidor del mecanismo de compensación, que haría que los recursos tributarios obtenidos finalizaran en manos de los Estados de consumo, y no los de origen.

<sup>74</sup> Pese a que la idea inicial fue planteada en el Libro Blanco, fue corregida en la citada COM(87) 323 final, pero ésta no llegó a traducirse en una propuesta legislativa formal.

Bajo este sistema, los EEMM, con periodicidad mensual, elaborarían una declaración resumen de los saldos de la cuantía total de adquisiciones y entregas intracomunitarias realizadas por sus operadores, que serían calculados agregando todas las ventas y compras a otros EEMM realizadas desde cada país y que los empresarios o profesionales deberían establecer en sus declaraciones computando las entregas y adquisiciones intracomunitarias que hubiesen producido<sup>75</sup>. Compensados los saldos deudores y acreedores se realizarían las transferencias de recursos correspondientes<sup>76</sup>. Este sistema, por tanto, permitiría que la naturaleza del IVA, como impuesto cuya materia imponible es el gravamen del consumo, permaneciera, pese a que el hecho imponible fuese la entrega y no la adquisición intracomunitaria.

Sin embargo, en todo este planteamiento hay una falla fundamental: la neutralidad externa intra-UE. Fomentar la tributación en origen implicaría que la carga fiscal que soportan los productos es la de su país de procedencia. El coste fiscal de un bien variará simplemente por provenir de un país u otro de la UE, lo que conlleva una infracción clarísima de la neutralidad fiscal pues el factor impositivo se erigiría como un determinante de los precios y, por ende, de las decisiones económicas (sean de compra o de establecimiento físico de los vendedores). No valdría aquí un argumento de que el sistema planteado permitía la deducción del IVA del país de origen en el de destino. En primer lugar porque los consumidores no tienen esta opción. Y en segundo, porque respecto a los empresarios o profesionales en el caso, por ejemplo, de los operadores que realizaran operaciones parciales o totalmente exentas, no existiría dicho derecho de crédito y el IVA sí supondría un importante elemento para comprar a un proveedor de uno u otro EM.

Por ello la tercera pata de la reforma era la aproximación de tipos de IVA. Esta estrategia estaba basada en un acercamiento de tres factores: el número de tipos impositivos aplicables en cada Estado, los productos cubiertos por dichos tipos y el nivel de los mismos. La propuesta era limitar los tipos existentes a dos: uno general y otro reducido, marcando claramente los bienes incluibles en este último (fundamentalmente los de primera necesidad) y estableciendo unas bandas

---

<sup>75</sup> Observamos que no es necesario hacer un cálculo específico de los saldos entre cada Estado miembro, sino que se plantea un sistema de cuantificación global. Para un análisis más detallado véase DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, op. cit., pp. 62-64.

<sup>76</sup> Según afirmaba la Comisión, una parte de dichos saldos se quedaría sin asignar y sería la correspondiente a las entregas intracomunitarias efectuadas a operadores sin derecho a la deducción.

entre las que podrían escoger los EEMM: 14-20 % para el tipo general y 4-9 % para el reducido, así como una eliminación de los tipos 0 aún existentes. Pese a las diferencias que marcan las propias bandas, de hasta un 5 %, la Comisión Europea afirmó que esto no debería distorsionar el mercado, utilizando el ejemplo de Estados Unidos, donde no existen fronteras entre los Estados de la federación y los tributos difieren en una cuantía similar a la establecida en la Unión Europea<sup>77</sup>.

Pese a ello, la propia Comisión entendió que debía continuar en sus estudios. Es evidente que no es lo mismo una diferencia de uno o diez puntos porcentuales y que los cálculos macroeconómicos tendrían que analizar los efectos de esta medida en el mercado interno y en la competencia entre empresas de diversos países. No obstante, entendemos que la infracción de la neutralidad fiscal es clara al depender la carga fiscal de un producto del tipo del país del proveedor. No es necesario poner ejemplos. Al final, el sistema en origen supedita la neutralidad fiscal a la aproximación o igualación de las transacciones entre EEMM a las realizadas en los propios países, estableciendo además un sistema de compensaciones cuya fiabilidad dependería del rigor de las comprobaciones de las Administraciones fiscales de los EEMM. Preferimos no hacer alusiones a faltas de confianza entre los propios EEMM o a su honestidad, principal causa de que este sistema nunca avanzara realmente.

#### **4.2.- La flexibilización del sistema de imposición en origen**

Quizás por estas debilidades del sistema que hemos presentado, pero sobre todo por lo excesivamente ambicioso de su discurso, la Comisión Europea presentó una nueva comunicación en 1989, el documento COM(89)260 final<sup>78</sup>. En ella, si bien reiterando sus objetivos de aproximación de tipos y necesidad de eliminación de fronteras como requisitos indispensables para la consecución del mercado interno, se decantó por una versión más moderada y pragmática, dadas las dificultades existentes en el Consejo para llegar a un acuerdo sobre las propuestas precedentes<sup>79</sup>. El cambio sustancial respecto a las ideas anteriores lo representa el

---

<sup>77</sup> Véase TERRA, B, WATTEL, P., *European Tax Law...*, op. cit., p. 180.

<sup>78</sup> COM(89) 260 final, de 14 de junio de 1989, *Plena realización del mercado interior y aproximación de los impuestos indirectos, Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo*.

<sup>79</sup> Véase DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, op. cit., pp. 67: "The Commission's 1987 proposals were widely regarded as very ambitious in both their aims and their prospected method for achieving this aims. Progress in Council discussions proved slow [...] However, major



hacer que únicamente las transacciones entre sujetos pasivos tributen en el país de origen, mientras que las ventas a distancia a consumidores soportarían el gravamen del Estado de destino<sup>80</sup>. La primera consecuencia de esta modificación es que el mecanismo de compensación vería reducida su importancia notablemente, siendo utilizado únicamente para dichas operaciones entre empresarios de diversos EEMM, operaciones que la propia Comisión califica como “residuales”<sup>81</sup>. Además, la Comisión, por entender que la falta de confianza entre los datos aportados por los EEMM a dicho mecanismo podía haber sido uno de los mayores obstáculos para sus propuestas, modificó sus parámetros. Las transferencias de flujos no serían correspondientes a las cifras que dieran los EEMM sino a estadísticas macroeconómicas de comercio entre países<sup>82</sup>.

La Comisión afirma que este cambio en las reglas de localización en destino reduce “los riesgos de distorsión de la competencia en los casos significativos por medio de disposiciones *ad hoc*”<sup>83</sup>. Entendemos que con esta nueva propuesta los efectos fundamentales de condicionamiento de las operaciones económicas a través de las diferencias de tipos de los países desde los que se realicen disminuyen considerablemente. Además, la mayoría de sujetos pasivos que seguirán tributando en origen tendrían derecho de deducción de dichas cuotas, por lo que el tributo sólo pecaría de no ser neutral con aquéllos empresarios o profesionales que no tuvieran el pleno derecho de deducir el IVA soportado.

---

disagreements regarding the method of abolishing fiscal frontiers still existed and by June 1989, the Commission realized that the Council would fail to reach agreement”.

<sup>80</sup> No sólo se gravarán en el EM de consumo las transacciones a personas que no sean sujetos pasivo, sino también determinadas operaciones concretas tendrán reglas de localización propias, como las transacciones de vehículos de motor o las operaciones intra grupo entre otras.

<sup>81</sup> COM(89) 260 final... *op. cit.*, p. 8.

<sup>82</sup> La fiabilidad de las estadísticas sería un aspecto fundamental que tendría unas repercusiones a nivel recaudatorio y financiero que las erigirían como herramientas básicas y sustanciales de la justicia y corrección del reparto. Sin embargo, como afirmaron BOVENBERGAND y HORNE, estas estadísticas son imprecisas, aspecto que no mejoraría con la introducción de un mercado interno sin fronteras, y además los EEMM verían reducidos sus incentivos para luchar contra el fraude fiscal, sobre todo el de las entregas intra-UE, ya que las ganancias de estos procedimientos redundarían fundamentalmente en beneficio del resto de EEMM: “Moreover, other countries do not face incentives to detect fraud because the gains from doing so are distributed over all EC countries”. BOVENBERGAND, A. L., HORNE, J. P., “Taxes on commodities – A survey”, en KOPITS, G. (Ed.), *Tax Harmonisation in the European Community – Policy issues and Analysis*, International Monetary Fund, Washington DC, 1992, p. 28.

<sup>83</sup> COM(89) 260 final... *op. cit.*, p. 8.

Pese a estas mejoras en la neutralidad fiscal de las propuestas, el Consejo de Economía y Finanzas no las acogió de buen grado, y entendió que en el plazo de 1 de enero 1993 no era posible introducir dicho nuevo modelo. Este fue el motivo de la adopción de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE, en cuyo Considerando 8º afirma esta imposibilidad<sup>84</sup>. Por ello, entendió que la eliminación de fronteras requería mantener por un periodo de tiempo el IVA en destino<sup>85</sup>. Este plazo, de acuerdo con el Considerando 14º, sería de cuatro años, debiendo entrar en vigor el régimen definitivo en origen el 1 enero de 1997. La Directiva introdujo los citados conceptos de adquisiciones y entregas intracomunitarias, que sustituyen a los de importación y exportación cuando las transacciones estén realizadas entre EEMM<sup>86</sup>. Pero la Directiva no sólo tuvo una función lingüística, sino que estableció el régimen transitorio de imposición en destino<sup>87</sup>. La clave de este régimen es, por tanto, la tributación del IVA en el Estado de destino de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Las entregas

---

<sup>84</sup> Para un análisis en profundidad de esta Directiva, así como del régimen transitorio que establece, véase TERRA, B., KAJUS, J., “Removal of fiscal frontiers: the new directive amending and supplementing the Sixth Directive”, *International VAT Monitor*, Vol. 3, 1992, pp. 2-34.

<sup>85</sup> Considerando 9º Directiva 91/680/CEE: “Considerando, que conviene por tanto, establecer, a partir del 1 de enero de 1993, durante un plazo limitado, un período transitorio durante el cual se pondrán en efecto disposiciones destinadas a facilitar el paso al régimen impositivo definitivo de los intercambios entre los Estados miembros, que sigue siendo el objetivo a medio plazo”

<sup>86</sup> Para un análisis detallado de estas figuras véase LASARTE ÁLVAREZ, J., *La exención en el IVA de las entregas intracomunitarias*, Comares, Granada, 2009, LASARTE ÁLVAREZ, J., (Ed.), *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales Armonizados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, ARRIBAS LEÓN, M., HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., *Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el impuesto sobre el valor añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., “Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes”, en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Ed.), GALÁN RUIZ, J. (Ed.), *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, Civitas, Cizur Menor, 2012, pp. 669-696, ARRIBAS LEÓN, M., “El hecho imponible en las adquisiciones intracomunitarias de bienes”, en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Ed.), GALÁN RUIZ, J. (Ed.), *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, Civitas, Cizur Menor, 2012, pp. 267-316, LASARTE ÁLVAREZ, J., “El IVA y las operaciones intracomunitarias”, *Crónica Tributaria*, 2004, pp. 121-134, ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons, Madrid, 2008.

<sup>87</sup> DE LA FERIA afirma que esta Directiva tuvo tres tipos de reformas: conceptuales o de ajuste lingüístico, provisiones sustantivas y sobre obligaciones formales. DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, op. cit., pp. 71.

intracomunitarias, como las exportaciones, estarán exentas, mientras que las adquisiciones intracomunitarias deberán gravar las transacciones realizadas con el IVA del EM de destino<sup>88</sup>. Los controles fronterizos dejarían de existir a partir de 1993, con lo que serán las declaraciones de los sujetos pasivos el único medio para comprobar la realización de este tipo de operaciones, como ocurre en un mercado nacional. Este fue el motivo de la creación del VIES (*VAT Information Exchange System*), sistema de intercambio de información IVA.

Sin entrar en el detalle del régimen transitorio, lo fundamental es analizar sus claves generales para ver su impacto en el principio de neutralidad. En él el grueso de las operaciones entre sujetos pasivos va a estar sometido a un régimen de imposición en destino. Las operaciones con consumidores, sin embargo, tendrán un régimen mixto (de ventas a distancia) en el que la tributación será en origen o en destino en función de las entregas intracomunitarias que realice el vendedor<sup>89</sup>.

El sistema de IVA en destino, aunque en aquél momento pareciera transitorio, presentaba una neutralidad fiscal mucho más acusada que las propuestas de gravamen en origen, sobre todo en lo referente al tipo impositivo con el que competirían los distintos operadores de los diversos EEMM. La neutralidad externa intra-UE requería que los bienes soportaran el mismo gravamen independientemente del lugar donde estuvieran producidos, situación que se cumplía con este régimen transitorio.

No ha de entenderse por ello que nos estamos posicionando a favor de un régimen de tributación en destino en detrimento del sistema en origen. Al contrario, el modelo definitivo plantearía menores problemas de aplicación y mucho menos fraude, aspectos que, de configurarse completamente, harían de él un cumplidor efectivo de la neutralidad externa intra-UE. No obstante, nuestras afirmaciones están marcadas por un baño de realidad, pues sólo una unificación en los tipos de IVA permitiría compatibilizar imposición en origen y neutralidad fiscal. No consideramos realista creer que los EEMM van a renunciar a un elemento fundamental de su soberanía tributaria como es la fijación de la alícuota

---

<sup>88</sup> Hay que tener en cuenta que existirían determinadas excepciones a la regla general de imposición en destino, como la transmisión de una empresa o una rama de esta, o las reglas específicas para las operaciones con medios de transporte.

<sup>89</sup> El régimen de ventas a distancia establecía una cantidad a partir de la cual, las ventas a consumidores tributaría en el estado de destino: 100.000 ecus (en su contravalor de moneda nacional), cuantía que los EEMM de destino pueden rebajar a 35.000 ecus. Por encima de dicho valor de facturación las ventas a distancia tributarían con el IVA del país de destino.

impositiva. La tributación en destino, por su parte, no requeriría de mayores esfuerzos -probablemente infructuosos debemos decir- en la aproximación y unificación de tipos impositivos, pues se aplicaría siempre el del EM de consumo<sup>90</sup>.

Aunque esta Directiva estableció el régimen transitorio, otras posteriores lo corrigieron, simplificándolo y atajando algunos de sus principales problemas, algunos relativos a su neutralidad. Así lo declara la exposición de motivos de la Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388/CEE en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación. Su intención era “completar el sistema común del impuesto sobre el valor añadido aplicable a partir del 1 de enero de 1993, para precisar la aplicación del impuesto a determinadas operaciones efectuadas con terceros territorios y a determinadas operaciones interiores de la Comunidad, así como para definir las medidas de transición necesarias entre las disposiciones vigentes hasta el 31 de diciembre de 1992 y las que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 1993” (Considerando 2º). No fue la única Directiva que modificó el régimen transitorio, y fueron muchas las comunicaciones y documentos de la Comisión Europea que pretendieron avanzar en el régimen definitivo<sup>91</sup>. En todo este proceso la entrada en vigor del régimen definitivo se iba

---

<sup>90</sup> En orden a una hipotética implantación del sistema definitivo de imposición en origen se aprobó la Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA).

<sup>91</sup> Podemos citar la segunda Directiva de simplificación de la 6ª Directiva, que parcialmente provenía del encargo del Art. 3 de la Directiva 92/77/CEE, que encargaba la adopción de medidas respecto de transacciones en cadena efectuadas por sujetos pasivos antes del 1 de enero de 1994. Dicha Directiva es la Directiva 95/7/CE del Consejo de 10 de abril de 1995 por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al Impuesto sobre el Valor Añadido - ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación, resultado de la COM(94) 58 final, de 15 de abril de 1994, *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al Impuesto sobre el Valor Añadido - ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación* -. Para un análisis detallado de esta Directiva véase TERRA, B., “The Second simplification Directive”, *International VAT Monitor*, Vol. 6, nº 3, 1995, pp. 156-163.

También se aprobó una Directiva específica para sectores determinados: Directiva 94/5/CE del Consejo de 14 de febrero de 1994 por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE - Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

posponiendo con poca solución de futuro y la imposición de destino, distinta de la estructurada en los mercados nacionales, pero con efectos económicos aparentemente similares y neutrales, se iba afianzando<sup>92</sup>.

#### 4.3.- El ocaso del régimen definitivo

La última iniciativa claramente orientada a instaurar el régimen definitivo, y con la que se podría dar por finalizado este periodo, es la Comunicación de la Comisión Europea COM(96) 328 final<sup>93</sup>. La Comisión insiste en que la tributación en origen es el único medio para “garantizar la neutralidad del impuesto, evitar los riesgos de fraude y la disminución de los ingresos fiscales y hacer posible, al mismo tiempo, una simplificación fundamental del sistema impositivo”, y en que continuar con el régimen transitorio sería “nefasto” acarreando “un grave menoscabo para la neutralidad del impuesto, característica esencial del IVA. Ello podría conducir a un desplazamiento de las actividades económicas hacia los Estados miembros en los que el régimen impositivo sea más favorable, alejando así el Estado miembro de imposición del Estado miembro de consumo [...]”<sup>94</sup>.

De nuevo, el objetivo volvía a ser claro: la “supresión de toda distinción entre operaciones interiores e intracomunitarias”, lo que redundaría en una mayor simplicidad del impuesto generalizando la utilización de un único lugar de imposición para los operadores: su país de establecimiento. En otras palabras, imposición en origen. La redistribución de recursos encargada al mecanismo de

---

<sup>92</sup> Como afirma el Prof. TERRA, quedó claro “*that the transitional arrangements, as indicated in Article 281, will not be replaced by a definitive (origin) system by 1 January 1997 and it has been mentioned that 1 January would be the earliest possible date. In the light of such a delay more simplification Directives may be expected*”. TERRA, B., “The Second simplification Directive”..., *op. cit.*, p. 163.

<sup>93</sup> COM(96) 328 final, de 22 de julio de 1996, *Un Sistema Común de IVA - Programa para el Mercado Único*. Encontramos un estudio en detalle de su contenido, antecedente histórico y de su programa de progresos en TERRA, B., “A common system of VAT – A programme for the single market”, *International VAT Monitor*, Vol. 7, nº 5, 1996, pp. 232-238, artículo que reproduce en TERRA, B., WATTEL, P., *European Tax Law*..., *op. cit.*, pp. 167-194. Véase, en este mismo sentido RAPONI, D., “A programme for a new common system of VAT”, *EC Tax Review*, Vol. 3, 1996, pp. 134-137; MILES, C., “The definitive VAT regime from a Business point of view”, *EC Tax Review*, Vol. 1, 1995, pp. 3-5.

<sup>94</sup> COM(96) 328 final..., *op. cit.*, p. 25.

compensación continuaría vigente y, siguiendo las últimas propuestas, estaría realizada con referencia a bases estadísticas<sup>95</sup>.

En este sentido queremos traer a colación la propuesta que realiza VANISTENDAEL. El autor define los dos tipos de mecanismos de compensación: el basado en los datos agregados de los operadores, que critica por las cargas indirectas que supone, y el basado en datos macroeconómicos, del que critica que “*comparable statistical data are not available for all Member States. The methods of registering trade transactions are not uniform in the Member States and therefore cannot be compared*”<sup>96</sup>. Para evitar estos problemas, plantea una solución clara e innovadora: tributar en origen pero aplicando el tipo de IVA de destino<sup>97</sup>. Esta solución minimizaría los problemas de neutralidad ya que los compradores siempre adquirirían sus bienes y servicios con una misma carga tributaria. Además, “*The application of the tax rate of the country of destination is a first and essential condition to eliminate all clearing operations. It guarantees that the tax paid on the intra-Community supply is identical to the account of tax paid to a similar domestic transaction in the country of origin*”<sup>98</sup>.

---

<sup>95</sup> Como afirma la Comisión: “A partir de los datos de consumo de la contabilidad nacional, las correspondientes tablas input-output y otros datos (estudios estadísticos, informes anuales, etc.) es posible determinar el consumo anual de los distintos sectores económicos, privados y públicos, clasificados por funciones y desglosados en cifras más detalladas.” COM(96) 328 final..., *op. cit.*, p. 17. Esto es muy coherente con el hecho de querer simplificar la labor de los operadores y sus declaraciones pues si hay que asimilar operaciones interiores e intracomunitarias no tendría sentido tener que obligar a los empresarios a distinguir entre ellas en el cumplimiento de sus obligaciones formales.

<sup>96</sup> VANISTENDAEL, F., “A Proposal for a Definitive VAT System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, Without Clearing”, *EC Tax Review*, Vol. 1, 1995, pp. 48-49.

<sup>97</sup> VANISTENDAEL también hace otra propuesta, aplicar una tipo uniforme a todas las transacciones intracomunitarias, que sería un 18 % para las de tipo normal y un 6 % para las de tipo reducido. Sobre propuestas paralelas realizadas para el régimen definitivo, véase KEEN, M., SMITH, S., “VIVAT – The future of value added tax in the European Union”, *Economic Policy*, 1996, pp. 375-419, BIRD, R. M., GENDRON, P. P., “Dual VATs and Cross-Border Trade: Two Problems, One Solution?”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 5, nº 3, 1998, pp. 429-442, que implicaría un IVA recaudado por dos gobiernos distintos o por dos niveles de gobierno diverso; y véase MCLURE, C. E., “Implementing subnational Value Added Tax on International Trade: The compensating VAT (CVAT)”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 7, 2000, p. 723-740, en la que, siguiendo una propuesta anterior de VARSANO, proponía un IVA específico sobre “*sales to registered traders located in other states, rather than simply zero-rating them*” (p. 724).

<sup>98</sup> VANISTENDAEL, F., “A Proposal for a Definitive...”, *op. cit.*, p. 52.

No obstante, el problema que plantea este modelo es que acarrea una gran complejidad para los vendedores, dada la gran variedad de tipos impositivos existentes, categorías de bienes en cada tipo, exenciones, etc., que el autor afirma deberán ser objeto de una aproximación muy superior. Los proveedores deberían conocer esta información en todo momento y para cualquier transacción, lo que incrementaría sustancialmente las cargas formales que soportaría el empresario o profesional. Este sistema no nos parece del todo lejano a día de hoy, pues es similar al que experimentan los servicios por vía electrónica prestados a consumidores de otros EEMM con el sistema que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2015<sup>99</sup>.

Sin embargo, el sistema de la Comisión Europea continuaba siendo el mismo y, de nuevo, resurgía el problema de la infracción de la neutralidad por la diferencia de los tipos del sistema de imposición en origen. La Comunicación entendía que esta diversidad podía afectar a la competencia empresarial en la comunidad y, por ello, a la neutralidad fiscal, por lo que vuelve a reclamar “una armonización muy amplia de los mecanismos impositivos” y de los tipos tributarios.

La principal novedad que queremos resaltar sobre esta Comunicación, y que nos da paso a la siguiente etapa de la historia del IVA y de su configuración como tributo neutral es que incluye un apartado en que plantea la necesidad de modernizar el sistema del IVA adoptado en la 6ª Directiva. La atención de la Comisión, pese a seguir centrándose casi exclusivamente en la neutralidad externa intra-UE a través de la dicotomía régimen definitivo-transitorio (o imposición en origen-destino), empieza a girar hacia problemas de funcionamiento de la estructura del IVA, es decir, neutralidad interna. Así, la Comisión propone un incremento del ámbito de aplicación del impuesto, limitando exenciones, un descenso de tipos, y hace un importante excursus sobre la necesidad de la cooperación entre los EEMM, etc. Las palabras con las que se pronuncia son muy indicativas del cambio que se produciría: “sería inconcebible, en un Mercado Único, ignorar las repercusiones, en términos de neutralidad y competitividad, de las elecciones efectuadas al fijar el ámbito de aplicación del IVA<sup>100</sup>”.

---

<sup>99</sup> Se trata de un modelo de imposición en destino pero que funciona a través de un sistema de ventanilla única en el país de establecimiento. Para mayor detalle de este sistema véase MACARRO OSUNA, J. M., “La Competencia fiscal...”, *op. cit.*

<sup>100</sup> COM(96) 328 final..., *op. cit.*, p. 20.

## **5.- LA CONSOLIDACIÓN DEL RÉGIMEN TRANSITORIO: UNA NUEVA LUCHA CONTRA LAS FALLAS DE LA NEUTRALIDAD DEL IVA**

### **5.1.- El cambio de dirección del nuevo milenio: abandono del régimen definitivo y consolidación de la imposición en destino**

La entrada del nuevo milenio alteró la tónica habitual en los intentos de mejora y armonización del IVA. Las dificultades observadas en la implantación del régimen definitivo de imposición en origen y los problemas, que comenzaban a ser acuciantes en el sistema vigente, hicieron a la Comisión cambiar el enfoque. La materialización de esta modificación tomó forma en la Comunicación COM(2000) 348 final<sup>101</sup>. En ella la Comisión consideraba deseable, por su mejor funcionamiento y menor propensión al fraude, el IVA basado en la tributación en origen, pero a la vez afirmó:

“No obstante, también hay que reconocer que, debido al clima [político] y a las circunstancias actuales (principalmente, al hecho de que no se den las condiciones para avanzar rápidamente por el camino de una aproximación más intensa de los tipos de imposición y de las legislaciones, así como a la dificultad de crear un mecanismo de reasignación de los ingresos que se considere plenamente fiable), es poco probable que se realicen avances significativos para lograr el establecimiento de dicho régimen en un futuro próximo”<sup>102</sup>.

Sería la primera vez que la Comisión, expresamente, renunciaría a su objetivo marcado desde el Libro Blanco, que parecía posponerse *sine die* por la falta de apoyo entre los EEMM, que ante el temor a la pérdida de recursos tributarios, acabaron por darle la espalda a tan ambicioso proyecto.

Así, la estrategia de la Comisión es dual: abandonar temporalmente la imposición en origen por un lado y, por otro, centrarse en los muchos problemas

---

<sup>101</sup> COM(2000) 348 final, de 7 de junio de 2000, *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo - Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior*.

<sup>102</sup> COM(2000) 348 final..., *op. cit.*, p. 5



que presentaba el IVA en su configuración presente<sup>103</sup>. Esta segunda vertiente pretende la Comisión acometerla a través de cuatro objetivos principales: “simplificación y modernización de las normas existentes, aplicación más uniforme de las disposiciones actuales y nueva aplicación de la cooperación administrativa”.

Desde la perspectiva del principio de neutralidad fiscal el cambio tiene unas consecuencias marcadas: adaptar el sistema para alcanzar una neutralidad externa intra-UE con un régimen diverso pasa a ser un objetivo secundario, mientras que el primario será modificar infracciones parciales del principio de neutralidad, tanto en su vertiente interna como externa, así como mejorar, en general, su funcionamiento. La propia Comunicación presentaba ya distintas áreas de mejora en las que requería la adopción de medidas que corrigieran los errores existentes, distinguiendo 6 aspectos prioritarios y otros a ser acometidos posteriormente<sup>104</sup>. Aunque sólo hace referencia al principio de neutralidad como fundamento para la corrección de la excesiva variedad de tipos impositivos y para el régimen de servicios postales, observamos que la variedad de las materias es tan amplia que este principio pasa a ser clave en todas las nuevas modificaciones, sea en su vertiente externa (fundamental, por ejemplo, en el tratamiento del comercio electrónico intra-UE y con terceros países o en el avance necesario de fijar un IVA mínimo del 15 %), o interna (en la importancia de las normas de facturación para el ejercicio del derecho a la deducción o el tratamiento de sectores concretos, como el financiero, o de las subvenciones).

---

<sup>103</sup> La Comisión afirma claramente que “no tiene la menor intención de volver a poner en tela de juicio, como objetivo de la Comunidad a largo plazo, la idea misma de un régimen definitivo de imposición en el Estado miembro de origen de las operaciones que dan lugar a un consumo en la Comunidad.” COM(2000) 348 final..., *op. cit.*, p. 5.

<sup>104</sup> Estas medidas están contenidas en el Anexo I de la Comunicación y son 17 ámbitos distintos respecto de los que la Comisión propone un calendario de actuaciones para su mejora. Las materias prioritarias son: el régimen aplicable a los servicios postales, el tratamiento del comercio electrónico, la radiodifusión y la teledifusión, las normas relativas a la facturación, la revisión de las normas sobre cooperación administrativa y asistencia mutua, la determinación del tipo normal mínimo de IVA y un informe sobre el ámbito de aplicación del tipo reducido. Por el contrario, los campos de acción de menor relevancia inmediata son: el tratamiento de las subvenciones, las autoridades públicas y las actividades de interés general, el tratamiento de los servicios financieros y de seguros, el seguimiento de determinadas sentencias del Tribunal, las normas relativas a la entrega de bienes, la intensificación de la cooperación administrativa, la coherencia entre aduanas y fiscalidad, la revisión del lugar de imposición de los servicios en general (artículo 9), la racionalización de las excepciones concedidas en virtud del artículo 27, la racionalización de las distintas opciones, facultades y excepciones, la racionalización de los tipos de IVA y el Régimen aplicable a las PYME.

La nueva estrategia de la Comisión dio importantes frutos. Como afirmaría en una nueva comunicación de 2003, en tres años el Consejo había adoptado 9 propuestas en materias de IVA, lo que representaba un gran avance respecto a la parálisis que había generado el proyecto de régimen definitivo<sup>105</sup>. Aunque no entraremos en el detalle de cada una de las medidas aprobadas, sí queremos destacar la referencia que hace la Comisión al principio de neutralidad<sup>106</sup>. La Comunicación afirma que la imposición en destino garantiza la neutralidad en cuanto al nivel de los tipos del IVA, como hemos afirmado anteriormente, lo que es acorde con la libertad que pretenden retener los EEMM en esta materia.

## **5.2.- Nuevos impulsos armonizadores: de la Directiva IVA de 2006 al “Paquete IVA” de 2008**

La gran variedad y diversidad de las nuevas reglas sobre el IVA que fueron introducidas en la Unión modelaron un impuesto que tenía una Directiva básica, la 6ª Directiva, pero que venía corregida o se le introducían enmiendas a través de una variedad grande de nuevas normas. Este fue uno de los motivos fundamentales del que, posiblemente, es el hecho de mayor calado en esta cuarta etapa de la historia del IVA: la sustitución de la 6ª Directiva IVA por una nueva Directiva. La nueva Directiva vino precedida de un documento de la Comisión que la proponía, la COM(2004) 246 final<sup>107</sup>. En su exposición de motivos hace hincapié en la cantidad de normas que habían surgido con posterioridad a la 6ª Directiva, y la necesidad de introducir mayor simplicidad en la norma básica del IVA<sup>108</sup>. Además, entendía que muchas normas están pensadas para el régimen definitivo en origen, pero que el sistema en destino, transitorio desde el 91, tenía visos de permanecer, por lo que resultaba conveniente “eliminar del texto jurídico las disposiciones

---

<sup>105</sup> COM(2003) 614 final, de 20 de octubre de 2003, *Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo - Balance y actualización de las prioridades de la estrategia en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA)*, p. 22.

<sup>106</sup> Encontramos un análisis y enumeración de todas estas medidas adoptadas tras la Comunicación de 2000 en DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, op. cit., pp. 85-87.

<sup>107</sup> COM(2004) 246 final, de 15 de abril de 2004, *Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común de impuesto sobre el valor añadido*.

<sup>108</sup> Para mayor detalle del contenido, correcciones y equivocaciones de la Directiva IVA, véase QUIGLEY, P., “The New European VAT Directive”, *International VAT Monitor*, Vol. 18, nº 3, pp. 158-164

obsoletas, entre ellas, las que no son aplicables actualmente, y adaptar la estructura en consecuencia”<sup>109</sup>. La Comisión explicaba que la función de la nueva Directiva era aglutinar y refundir las normas existentes, no sólo la 6ª Directiva, sino también la 1ª y otras normas en materia de IVA dictadas (hasta 89 correcciones había experimentado la 6ª Directiva), suprimiendo algunos aspectos y sistematizando y clarificando otros<sup>110</sup>. Los cambios sustantivos son, por el contrario, muy breves (“impuestos por el ejercicio de refundición”) y de poca importancia<sup>111</sup>. La propuesta de la Comisión fue aprobada y se convirtió en la citada Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo siguiente la denominaremos como Directiva IVA o D.IVA<sup>112</sup>), que entró en vigor el 1 de enero de 2007<sup>113</sup>.

En lo que respecta al principio de neutralidad, la nueva Directiva no incorpora novedades en su exposición de motivos. De hecho, sus considerandos no son más que una actualización y reformulación de los que contenían las Directivas que sustituye, sea la 1ª, la 6ª Directiva IVA u otras más específicas,

---

<sup>109</sup> COM(2004) 246 final..., *op. cit.*, p. 3. La Comisión, pese a eliminar estas normas, afirma que sigue siendo el objetivo a largo plazo: “la eliminación de las disposiciones que no son aplicables, aunque siguen estando en vigor no va en detrimento de la idea de un sistema definitivo de imposición en el Estado miembro de origen de las operaciones que dan lugar al consumo en la Comunidad. El sistema definitivo aún sigue siendo un objetivo comunitario a largo plazo”.

<sup>110</sup> VAN BREDERODE, R. F., *System of General...*, *op. cit.*, p. 279.

<sup>111</sup> COM(2004) 246 final..., *op. cit.*, pp. 24-26, incluye las propuestas de cambios sustantivos, por ejemplo el criterio del uso efectivo en los servicios de telecomunicación, determinadas exenciones como la de los sellos interiores, aspectos específicos de la importación de bienes que gocen de un régimen de franquicia excepciones en los derechos de aduana, definiciones de términos relacionados con las facturas por medios electrónicos, etc.

<sup>112</sup> La terminología con la que hacer referencia a esta Directiva planteó en un primer momento dudas, pues como pone de manifiesto QUIGLEY, “there is some confusion as to how the new Directive should be referred to in practice. Whilst the UK tax administration has stated that it intends to refer to it as the “New Principal VAT Directive”, other EU Member States and the European Commission have remained silent on the matter this far”. QUIGLEY, P., “The New European VAT Directive”, *International VAT Monitor*, Vol. 18, nº 3, p. 158. El autor se decanta por el término “new VAT Directive”, pero dado que ya no es “nueva” nos decantamos por denominarla Directiva IVA.

<sup>113</sup> Ya antes de la fecha de entrada en vigor tuvo que ser rectificada por la Directiva 2006/138/CE, de 19 de diciembre de 2006, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que se refiere al período de vigencia del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica. Un breve análisis sobre la entrada en vigor de la Directiva IVA así como sus principales fallos en WILLE, P., “Sixth Directive brought up to date after 30 years”, *International VAT Monitor*, Vol. 18, nº 1, p. 6.

como la que trata los tipos reducidos para servicios intensivos en mano de obra (considerando 34)<sup>114</sup>. Así, se realizan cinco menciones a la neutralidad en el preámbulo de la Directiva IVA: la que la relacionaba con la generalidad del impuesto contenida en el 5º considerando de la 1ª Directiva; la necesidad de neutralidad interna que unifique la carga fiscal sin tener en cuenta la longitud del proceso de producción, reflejada en el 8º considerando también de la 1ª Directiva; la conveniencia de precisar el concepto de sujeto pasivo por su importancia para el principio recogida en el 5º considerando de la 6ª Directiva; añade la mención de la neutralidad fiscal al 10º considerando de la 6ª Directiva, que consagra el sistema de deducción y establece la importancia de que la diversidad de tipos no lo desvirtúe, como fundamento principal de dicho derecho; la última es la citada referencia a que la reducción de tipos en servicios intensivos en mano de obra puede afectar a la neutralidad del impuesto, por lo que se propone su reducción a un periodo definido. Como vemos, no hay nuevas referencias a la neutralidad fiscal y la Directiva de 2006 ejerce con el principio la función general que ostenta: refundir y estructurar en orden a una mayor claridad y simplicidad en su aplicación.

El segundo gran hito de este periodo es el denominado “Paquete IVA”, término bajo el cual se aglutina una serie de normas que en el año 2008 introdujeron nuevas reglas para el impuesto<sup>115</sup>. Concretamente, hablamos de las Directivas 2008/8/CE<sup>116</sup>, 2008/9/CE<sup>117</sup> y del Reglamento (CE) nº 143/2008<sup>118</sup>, a

---

<sup>114</sup> Directiva 1999/85/CE del Consejo, de 22 de octubre de 1999, que modifica la Directiva 77/388/CEE, por lo que se refiere a la posibilidad de aplicar, con carácter experimental, un tipo reducido del IVA sobre los servicios de gran intensidad de mano de obra.

<sup>115</sup> Ya desde mediados de 2007 el Consejo llegó a un acuerdo acerca de las distintas modificaciones que debía experimentar, a la mayor brevedad, la Directiva de 2006, como una nueva 8ª Directiva, modificaciones para un sistema de ventanilla única, extensión del mecanismo de inversión del sujeto pasivo etc. Sobre el acuerdo alcanzado por el Consejo el 5 de junio de 2007 para implementar estas medidas, véase VAN DER CORPUT, W., “Prospective Amendments to the EU VAT Directive”, *International VAT Monitor*, Vol. 18, nº 4, pp. 234-236.

<sup>116</sup> Directiva 2008/8/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.

<sup>117</sup> Directiva 2008/9/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008 por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.

<sup>118</sup> Reglamento (CE) nº 143/2008 del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1798/2003 en lo que se refiere a la introducción de modalidades de cooperación administrativa y al intercambio de información en relación con las normas sobre el lugar de prestación de servicios, los regímenes especiales y el procedimiento de devolución del impuesto sobre el valor añadido.

los que suele añadirse la Directiva del mismo año 2008/117/CE que también introdujo modificaciones de relevancia<sup>119</sup>. Las nuevas reglas suponen importantes consecuencias para el principio de neutralidad, fundamentalmente en su vertiente externa, aunque también parcialmente en la interna.

Con la Directiva 2008/8/CE podemos decir que se está dando la puntilla, al menos parcialmente, al régimen de imposición en origen, pues plantea para las prestaciones de servicios justo lo contrario, tributar en el Estado residencia del destinatario de éstas. El problema que motivó este movimiento de la Comisión y, posteriormente, del Consejo, hacia la imposición en destino, fueron los problemas de competencia fiscal que ocasionaba la tributación en origen de muchos servicios, como los electrónicos, que hacía que los EEMM con menores tipos de IVA atrajeran a las empresas dentro sus fronteras, en un ataque directo al principio de neutralidad<sup>120</sup>. Así, la nueva Directiva modificaba las reglas de localización de las prestaciones de servicios y, en detrimento del principio de consumo efectivo, generalizaba la tributación en el lugar de establecimiento del beneficiario del servicio en el caso de transacciones B2B (también incluyendo no sujetos pasivos pero con número IVA)<sup>121</sup>. Se extendía, además, la regla de la inversión del sujeto pasivo<sup>122</sup>.

---

<sup>119</sup> Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

<sup>120</sup> Estas distorsiones de la competencia son destacadas por WALSH y HALLSWORTH que recalcan cómo la imposición en destino “reduces the incentives for businesses to relocate their operations centers, at least as a means of reducing their VAT burden”. WALSH, C., HALLSWORTH, A., “The Vat Package: Assessing Readiness for 2010”, *Journal of International Taxation*, Vol. 19, nº 7, 2008, p. 48.

<sup>121</sup> Se necesita, así, un nuevo concepto de sujeto pasivo a efectos de la regla de localización de los servicios, tal como afirma WILLE, P., “New EU Place-of-Supply Rules for Services”, *International VAT Monitor*, Vol. 20, nº 1, pp. 9. Para algunos autores esta diferenciación de tratamiento para personas que no sean sujetos pasivos pero que, por razones varias, tengan un número IVA (o la posibilidad de pedirlo), respecto de los que no lo tengan podría implicar una infracción de la neutralidad por no ser acorde con el principio de igualdad de trato: VAN DOESUM, A., VAN KESTEREN, H., VAN NORDEN, G. J., REINIERS, I., “The new rules on the place of supply of services in European VAT”, *EC Tax Review*, Vol. 17, nº 2, 2008, p. 87, así lo afirman: “As an example we mentioned the new main rule for non-taxable legal persons with a VAT identification number. This rule is not applicable to non-legal persons. As a result, non-taxable legal persons can -other than non-legal persons who are in a comparable position- realize a more favourable fiscal treatment by applying for a VAT identification number. This in our opinion is not in line with the neutrality principle.”

<sup>122</sup> Para mayor detalle sobre las nuevas reglas de las prestaciones de servicios que introdujo esta Directiva véase BAS SORIA, J., “El proyecto de modificación de las reglas de

En lo referente a los consumidores finales, sin embargo, se introdujeron pocas novedades de relevancia<sup>123</sup>. La importancia de esta Directiva, si bien aplicable fundamentalmente a las transacciones B2B, es grande. No sólo supone un cambio en la inercia histórica que pretendía una imposición en origen, sino que supedita la importancia de dicho modelo a alcanzar la verdadera neutralidad externa intra-UE. Dado el estado de la armonización IVA en aquél momento, la libre concurrencia en el mercado interno se estaba viendo distorsionada por la tributación en origen y la diferencia de tipos IVA, como ya hemos explicado anteriormente. La solución está, por fin, dirigida a hacer el impuesto más neutral. En aras de acabar con las distorsiones del mercado de los servicios, si no es posible unificar los tipos de IVA en toda la Unión, la única solución plausible es hacerlos tributar en destino. Esta es la característica fundamental de esta etapa de nuestra división histórica, pues se está dejando atrás la obsesión por igualar en todos sus elementos las transacciones intra-UE y las interiores y se da mayor prioridad a la neutralidad fiscal. Aunque la terminología que pueda usarse en los documentos de la Comisión o en las normas de la Unión sea diversa, y siempre haga referencia a problemas de “funcionamiento” o de configuración, la realidad es que son infracciones del principio de neutralidad lo que se pretende solucionar. En este caso neutralidad externa intra-UE.

La Directiva 2008/9/CE, por su parte, sustituye a la citada 8ª Directiva IVA, y moderniza la regulación del sistema de devolución del IVA soportado en un EM a los sujetos pasivos de otros EEMM que no tengan establecimiento permanente en el primero. El objetivo de esta nueva Directiva es actualizar la antigua e introducir un procedimiento electrónico que facilite y agilice el proceso de deducción, que se había convertido en un proceso extremadamente complejo y con un coste indirecto excesivo. Un procedimiento tan importante para la efectividad

---

localización en las prestaciones de servicios en el IVA”, *Estudios Financieros: Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 321, 2009, pp. 67-88; Núñez Grañón, M., “El lugar de realización de las prestaciones de servicios (transposición de la Directiva 2008/8/CE a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido)”, *Crónica Tributaria*, nº 133, 2009, pp. 181-214; FALCÓN Y TELLA, R., “El lugar de prestación de los servicios y otras modificaciones introducidas por la Ley 2/2010 con carácter retroactivo”, *Quincena Fiscal*, nº 7, 2010, pp. 7-12; WILLE, P., “New EU Place-of-Supply...”, *op. cit.*, pp. 8-17; VAN DOESUM, A., VAN KESTEREN, H., VAN NORDEN, G. J., REINIERS, I., “The new rules on...”, *op. cit.*, pp. 78-89.

<sup>123</sup> Son muchas, no obstante, las excepciones en las que las transacciones B2C no tributan en el lugar de establecimiento del prestador, como en las prestaciones de servicios por vía electrónica y, a partir de 2015, también las de telecomunicaciones

del derecho de deducción y, con ello, para el principio de neutralidad, no debía verse impedido por un mal y farragoso funcionamiento.

El Reglamento (CE) N° 143/2008 representa una actualización del antiguo Reglamento 1798/2003 en materia de cooperación administrativa entre los EEMM, al incorporar las necesidades que surgen con las modificaciones de las Directivas citadas. La ejecución de un sistema de imposición en destino, pese a alcanzar un cumplimiento mayor de la neutralidad fiscal, corre el riesgo de una observancia de este principio sólo teórica. Por ello, los aspectos procedimentales son tan importantes, sobre todo en lo referente a la neutralidad externa intra-UE, que ha venido estando erosionada por el importante fraude existente en las transacciones intracomunitarias. Este es el motivo de publicar, a finales de 2008, la Directiva 2008/117/CE. Ésta, dando especial relevancia en su articulado al intercambio de información, modifica la Directiva IVA para poner coto al fraude existente en el comercio intra-UE que se está convirtiendo, por desgracia, en el mayor enemigo del sistema de imposición en destino, y también de las posibilidades de alcanzar la neutralidad fiscal sin necesidad de igualar tipos impositivos. La lucha contra el fraude es otra de las notas que caracterizan este periodo en el que nos encontramos, y es objeto de una Comunicación de la Comisión en 2008<sup>124</sup>, que fructificó en un nuevo Reglamento que sustituía al Reglamento 1798/2003 que había sido modificado en el paquete IVA<sup>125</sup>.

### **5.3.- La consagración de la neutralidad fiscal como criterio fundamental de la futura reforma del IVA: El Libro Verde y otras iniciativas de la Comisión**

Estas reformas, en pos de una mayor neutralidad, aún a costa de consolidar la tributación en destino y los problemas de fraude y funcionamiento con que se encuentra el régimen transitorio, han dado lugar a varias comunicaciones de la Comisión que confirman el cambio de dirección en esta etapa. Concretamente, nos referimos al conocido Libro Verde del IVA, iniciativa de la Comisión que supone

---

<sup>124</sup> COM(2008) 109 final, de 22 de febrero de 2008, *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre medidas para modificar el sistema de IVA a fin de combatir el fraude*.

<sup>125</sup> Reglamento (UE) n° 904/2010 del Consejo de 7 de octubre de 2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

un replanteamiento del IVA en todos sus términos<sup>126</sup>. El proceso de consulta pública fue acogido gratamente por la doctrina y los operadores económicos<sup>127</sup>, que acudieron en masa a la llamada realizada. El resultado final ha sido una nueva comunicación en la que la Comisión define una nueva línea a seguir en la armonización y el desarrollo del IVA<sup>128</sup>.

La gran novedad que presentan estas comunicaciones es el carácter global del examen crítico que realizan, siendo pocos los elementos que permanecen como incuestionables a efectos del desarrollo futuro del IVA<sup>129</sup>. Por ejemplo, llega a ponerse en duda hasta el tipo de impuesto, planteándose la eliminación de su carácter multifásico o fraccionado. Todo con un objetivo claro: “reforzar su coherencia con el mercado interior y su capacidad como fuente de ingresos, mejorando su eficiencia económica y su solidez y su contribución a otras políticas y reduciendo al mismo tiempo los costes de cumplimiento de la normativa y de

---

<sup>126</sup> El conocido como Libro Verde del IVA es una Comunicación de la Comisión Europea unida a un documento SEC en el que se detallan los distintos aspectos sobre los que se plantea la consulta: COM(2010) 695 final, de 1 de diciembre de 2010, *Libro Verde sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz.*, y SEC(2010) 1455 final, de 1 de diciembre de 2010, *Commission Staff Working Document. Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system.*

<sup>127</sup> Queremos hacer especial referencia a la contribución realizada por la *Scuola Europea di Alti Studi Tributari* en colaboración con las Universidades Pablo de Olavide de Sevilla, Universidad de Sevilla, Universidad de Granada y Universidad de Jaén, que constituye una aportación concreta y detallada que responde a las distintas cuestiones que plantea el Libro Verde: LASARTE ÁLVAREZ, J., (Dir.) et al. *Observaciones al Libro Verde sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*, Mergablum, Sevilla, Edición CD, 2011.

<sup>128</sup> COM(2011) 851 final, de 6 de diciembre de 2011, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo: sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, robusto, eficaz y adaptado al mercado único.*

<sup>129</sup> El Comisario de Fiscalidad Algirdas ŠEMETA centra en tres motivos específicos las razones de revisar desde cero todo el sistema del IVA: 1º porque el sistema actual del IVA, basado en un régimen transitorio que nunca se pensó que sería definitivo, no responde a las necesidades del mercado interno, siendo “*complex, burdensome for businesses and not designed for a marketplace where services now comprise 70% of all economic activity and new technologies play a central role. [...] No matter what is finally chosen as the new system, doing away with the so-called ‘transitional’ character of the VAT rules and replacing them with a more stable system which is flexible enough to adapt to the ever-evolving market, will already be a major step forward*”. 2º por la importancia que tiene el IVA para el crecimiento económico y su capacidad para sustituir otros impuestos con mayor impacto en la economía como los impuestos sobre el trabajo y el capital y, 3º por la necesidad de continuar la lucha contra el fraude que se ha implantado en el IVA. ŠEMETA, A., “The Future of VAT”, *EC Tax Review*, Vol. 1, 2011, pp. 2-3.



recaudación del impuesto”. Sin embargo, no se pone en duda el principio de neutralidad fiscal que, al contrario, parece salir reforzado de este proceso, al ser reconocido como *prius* incuestionable (como parece lógico dado que puede inferirse como objetivo del propio Tratado), así como el hecho de que el IVA sea un tributo sobre el consumo que no debe afectar a la competencia del mercado ni suponer un coste para los empresarios o profesionales<sup>130</sup>. Efectivamente, en las conclusiones que extrae la Comisión de la consulta encontramos una consagración explícita del principio de neutralidad fiscal en su vertiente de libre toma de decisiones económicas como instrumento irrenunciable en el correcto funcionamiento del mercado interno:

“Las repercusiones de estas deficiencias sobre las prácticas comerciales pueden impedir la adopción de las decisiones empresariales más adecuadas. Cuando la normativa fiscal influye sobre las decisiones relativas al lugar apropiado para comprar o vender mercancías y servicios, la neutralidad económica del IVA deja de estar garantizada y el funcionamiento del mercado único resulta gravemente perjudicado”<sup>131</sup>.

Los pasos deben ir orientados hacia cuatro objetivos fundamentales, marcados por la Comisión como los núcleos prioritarios a desarrollar: Un sistema de IVA simplificado, un IVA más eficiente, un IVA más robusto y a prueba de fraude y un sistema de IVA adaptado al mercado único<sup>132</sup>.

En lo referente a la neutralidad externa intra-UE el giro que realiza la comisión es radical<sup>133</sup>. No sólo prioriza el buen funcionamiento del mercado único

---

<sup>130</sup> Como anuncia AUJEAN, ante el riesgo de que este proceso de consulta pública no llegue a producir los cambios necesarios en los desafíos fundamentales que se le plantean al IVA, la estrategia a seguir debe ser la de afrontar las principales propuestas de mejora realizadas poniendo como metas a conseguir los principios de neutralidad y eficiencia. AUJEAN, M., “Harmonization of VAT in the EU...”, *op. cit.*, p. 137.

<sup>131</sup> COM(2011) 851 final..., *op. cit.*, p. 4.

<sup>132</sup> Un análisis de las propuestas que realiza el Libro Verde en VYNCKE, K., CORDEWENER, A., DE BROE, L., “Towards a simpler, more robust and efficient VAT system by levying VAT at EU level”, *International VAT Monitor*, Vol. 22, nº 4, 2011, pp. 242-248.

<sup>133</sup> Como puede apreciar el lector, siempre nos hemos referido a la neutralidad externa “intra-UE”, pese a que las transacciones entre EEMM primero se calificaran como exportaciones-importaciones y después como adquisiciones-entregas intracomunitarias. La razón de utilizar este calificativo es que el Libro Verde declara que con la entrada en vigor del Tratado de Lisboa debe

y la lucha contra el fraude transfronterizo, sino que la Comisión concluye la necesidad de dejar de lado el sistema de imposición en origen. El motivo es el ya comentado: parece un objetivo inalcanzable. Incluso el Parlamento Europeo, que había sido su máximo defensor, se dio cuenta de la imposibilidad de avanzar en esta dirección. La Comisión se pronunció a este respecto de forma reveladora, evidenciando la inexistencia de razones para mantener dicho objetivo y renunciando al mismo<sup>134</sup>.

La conclusión a la que llega la Comisión en este ámbito es que el grado de neutralidad externa intra-UE que se puede alcanzar con la imposición en destino es el aconsejable, pero deben solucionarse un gran número de problemas y, para ello, se reafirma en el cambio de dirección: los esfuerzos deben ir, a partir de ahora, encaminados a mejorar los sistemas de imposición en destino<sup>135</sup>. En este sentido la comunicación destaca la importancia de alcanzar una mayor uniformidad de aplicación del tributo en las transacciones internas e intra-UE, por lo que plantea distintos escenarios: la generalización de la autoliquidación del IVA en las transacciones nacionales que, prácticamente, harían del IVA un tributo monofásico sobre el consumo<sup>136</sup>; la creación de un sistema de autoridad única para las transacciones intra-UE con consumidores, o la generalización de la imposición en destino también para las operaciones interiores. Los avances en estas cuestiones pasan, a priori, por analizar el resultado que tendrá la introducción de la “ventanilla única” para los servicios por vía electrónica, extendiendo también la imposición en destino para las operaciones B2C a partir de 2015<sup>137</sup>. En función de sus

---

cambiar la terminología y pasar a la susodicha “intra/extra-UE”, que es lo que venimos realizando a lo largo de nuestro trabajo. Véase COM(2010) 695 final..., *op. cit.*, p. 6.

<sup>134</sup> COM(2011) 851 final..., *op. cit.*, p. 5: “Así pues, la Comisión ha llegado a la conclusión de que no subsisten ya razones válidas para mantener este objetivo, por lo que propondrá la renuncia al mismo. En efecto, mantener dicho compromiso sin posibilidad de avanzar por esta vía afectaría políticamente a la credibilidad del proceso europeo de toma de decisiones”.

<sup>135</sup> El nuevo sistema, sin embargo, debe reformarse de acuerdo con la 4ª estrategia que plantea la Comisión: su encaje en el mercado único. Esto plantea dos cuestiones fundamentales: “primeramente la definición del lugar de destino y, en segundo lugar, si en las transacciones intra-UE es el vendedor quien debe ingresar el IVA, o si, por el contrario, el comprador es responsable de ingresar el impuesto (inversión del sujeto pasivo)”. COM(2011) 851 final..., *op. cit.*, p. 16.

<sup>136</sup> Es conveniente recordar el análisis de los impuestos al detalle o minoristas que se realizó anteriormente y cómo se destacó la neutralidad que implicaban este tipo de tributos,

<sup>137</sup> KOGELS hace mención a los distintos sistemas que propone el Libro Verde y se decanta indubitadamente por el de ventanilla única en el EM de establecimiento al que se abona el IVA al tipo impositivo del de destino. Aunque es consciente de las dificultades de implantación

resultados, podría llegar a plantearse su utilización para todas las operaciones, y la generalización de la tributación en destino no sólo para B2B sino también B2C. Además, implicaría una importante simplificación de estas transacciones<sup>138</sup>.

La revisión del sistema del IVA comprende multitud de aspectos del tributo y de la neutralidad interna del mismo. Se proponen tres bloques fundamentales: el problema de las exenciones y la necesidad de ampliar la base imponible del IVA, las cuestiones que ponen en duda el derecho de deducción y los efectos distorsionadores que tienen los tipos reducidos. La Comisión entiende el carácter contrario a la neutralidad fiscal de las exenciones, sin hacer excepciones a esta crítica, aunque reconoce la importancia de las mismas en muchos supuestos<sup>139</sup>. La comunicación concluye que la eficiencia del IVA (2ª nueva estrategia de mejora) pasa por repensar todas las exenciones existentes en él, “al objeto de comprobar si los motivos económicos, sociales o técnicos en que se basaron siguen siendo válidos y si es posible mejorar su aplicación”. El objetivo es claro: eliminar exenciones para hacer un IVA de aplicación generalizada y reformar el funcionamiento de algunas de las excepciones existentes, específicamente la que afecta a los organismos públicos y para los servicios de transporte de viajeros, planteándose su reforma o incluso su supresión<sup>140</sup>.

---

de este sistema, aboga por su introducción “paso a paso” en determinados bienes y servicios para una posterior generalización de su uso. KOGELS, H., “Some Remarks on the Future of VAT”, *EC Tax Review*, Vol. 6, 2011, p. 261.

<sup>138</sup> La Comisión parece tener puestas en este sistema de *mini-one-stop-shop* muchas de sus esperanzas, sobre todo porque, además de permitir una unificación de la imposición de las transacciones intra-UE en destino, simplifica sobremanera las gestiones que tiene que realizar los agentes económicos, sobre todo los proveedores. Por ello, es uno de los pilares fundamentales de la primera estrategia de búsqueda de un IVA más simplificado junto con la conveniencia de proporcionar mejor información, la necesidad de una mejor gobernanza del IVA a escala europea y, la importancia de homogeneizar las obligaciones relativas al IVA

<sup>139</sup> Como afirma en el documento de acompañamiento, sólo en lengua inglesa: “If VAT were indeed the neutral tax on consumption that it is supposed to be, exemptions would not exist. They run counter to the logic of VAT but their existence is nevertheless of great practical importance”. SEC(2010) 1455 final..., *op. cit.*, p. 27.

<sup>140</sup> La razón que plantea la Comisión para ello es el estricto cumplimiento del principio de neutralidad, aunque aderezado de los efectos positivos que tendría para la recaudación e incluso para la reducción del tipo general del IVA: “La ampliación de la base impositiva y la aplicación del principio de gravamen al tipo normal permitirían generar un mayor volumen de ingresos con un coste menor, o alternatively reducir el tipo normal con un efecto neutral sobre los ingresos. Cualquier excepción a estos principios deberá justificarse racionalmente y aplicarse uniformemente. La neutralidad exige, además, normas equitativas en cuando al derecho a deducción, y límites estrictos al ejercicio de este derecho”. COM(2011) 851 final..., *op. cit.*, p. 6.

El segundo bloque que requiere un estudio para solucionar determinadas infracciones de la neutralidad interna es el de las deducciones. Las dificultades presentes en las limitaciones a la deducción de los bienes dedicados de forma mixta a operaciones sujetas y no sujetas, y también las que se relacionan parcialmente con actividades exentas necesitan, según afirma la Comisión, que no se erijan en un obstáculo para dicho derecho como “medio de generar ingresos adicionales”, sino que debe responder a la realidad económica. Por otro lado, afirma la necesidad de introducir y mejorar el IVA de caja, ya que la neutralidad fiscal podría verse puesta en duda si determinados operadores sufren unos costos financieros excesivos, fundamentalmente las PYMES. Por último, y en lo referente a la estrategia contra el fraude, la comunicación rechaza algunos de los métodos empleados por las Administraciones tributarias en los supuestos de operadores inmersos en cadenas de fraude. En ocasiones, muchas de estas comprobaciones sobre los operadores que ejercen el derecho de deducción y que están inmersos en transacciones relacionadas con otras fraudulentas tienen únicamente como objetivo demorar el ejercicio de la deducción. Las limitaciones al derecho de deducción no son admisibles desde el punto de vista del principio de neutralidad, incidiendo la Comisión en muchos otros mecanismos de lucha contra el fraude que retrasar el cumplimiento de dicho crédito<sup>141</sup>.

Por último, el Libro Verde del IVA ataca también los tipos reducidos, que considera distorsivos del buen funcionamiento del mercado interior. Éste ha sido uno de los ámbitos en que la Comisión Europea ha avanzado con mayor celeridad pues, el 8 de octubre de 2012 la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera (TAXUD) abrió un procedimiento de consulta sobre tipos reducidos. En ella se plantea la importancia de eliminar los tipos reducidos que sean un obstáculo para el funcionamiento del mercado, es decir, que produzcan efectos contrarios a la neutralidad, la abolición de aquellos tipos que afecten a bienes cuyo consumo está desincentivado por otras normas de la Unión y la aplicación de tipos iguales a bienes y servicios similares<sup>142</sup>.

---

<sup>141</sup> La relevancia de una mayor armonización de conceptos así como la eliminación de las excepciones de que se pueden beneficiar los EEMM es puesta de manifiesto por KOGELS. Afirma la necesidad de simplificar el IVA y clarificarlo a través de la reducción de la posibilidad de introducir excepciones parciales, lo que no sólo crearía un mayor *level playing field*, sino que también reduciría los costes administrativos para los operadores y de recaudación para las Administraciones nacionales. KOGELS, H., “Some Remarks...”, *op. cit.*, pp. 261-262.

<sup>142</sup> Sobre esta última cuestión se destaca los problemas que los avances tecnológicos han provocado, haciendo que determinados bienes o servicios cambien de tipo de IVA en función del formato en que se presenten. Para un mayor detalle de lo sucedido en los bienes que han pasado

Como observamos, las últimas iniciativas de la Comisión Europea han dado un papel prioritario al principio de neutralidad en ambas vertientes, al contrario de lo que sucedía en la etapa anterior, donde se priorizaba la simplicidad de la tributación en origen a las posibles distorsiones de la competencia que se pudieran generar<sup>143</sup>.

Una conclusión es clara: tras más de 40 años de aplicación del IVA en los EEMM, aún no se ha llegado a una configuración definitiva, más bien al contrario. Las últimas estrategias de mejora propuestas por la Comisión demuestran que en el IVA hay pocos axiomas indiscutibles y que prácticamente todo (exenciones, tipos, esquema de tributación interior e intra-UE, mecanismos de recaudación, etc.) es susceptible de ser modificado para ir solucionando los problemas que vayan surgiendo. Pocos pilares básicos le quedan al IVA europeo, pues incluso se plantea la posibilidad de aplicar una autoliquidación en las transacciones B2B que eliminaría su carácter multifásico. Pero dentro de los permanentes, con mayor o menor atención de las autoridades, siempre está el principio de neutralidad. Ésta, quizás, sea una de las ventajas de configurar la armonización como algo instrumental al servicio del funcionamiento del mercado. La competencia no puede ser perfecta si no hay neutralidad fiscal. Esperamos que, después de tantos años haciendo propuestas parciales y parches concretos, éste sea el momento de seguir en la línea marcada por el Libro Verde y hacer un análisis del IVA en su conjunto. Eso sí, comencemos por dar a cada cosa su valor, tal es afirmar la neutralidad fiscal como objetivo prioritario.

---

a ser servicios por vía electrónica véase RAMOS PRIETO, J., MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., MACARRO OSUNA, J. M., *Contribución al Consultation Paper: Review of existing legislation on VAT reduced rates, realizado por la Comisión Europea*.

<sup>143</sup> Tampoco queremos aparentar ser excesivamente ilusos y creer que los EEMM tienen una verdadera fijación con la neutralidad del impuesto y el fomento de la libre competencia. De hecho, entendemos, al igual que hace KOGELS, que el verdadero objetivo de los EEMM con los cambios que deben seguir al Libro Verde no es la neutralidad y la eficiencia del sistema IVA, sino conseguir que el impuesto sea “robusto” y se minimice el fraude para incrementar las cifras de recaudación, sobre todo en un momento en el que la crisis económica está atacando los ingresos públicos y las cifras de deuda pública se están disparando. KOGELS, H., “The European Commission’s Green Paper on VAT”, *International VAT Monitor*, Vol. 22, nº 3, 2011, p. 143.

# CAPÍTULO IV

## EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD EN EL DERECHO DE DEDUCCIÓN EN EL IVA

---

### 1.- LA ESTRUCTURA DEL SISTEMA DE DEDUCCIÓN EN EL IVA

#### 1.1.- Un medio para un fin: deducción y principio de neutralidad

La institución jurídica fundamental que caracteriza al IVA presente en la UE es el derecho que tienen los sujetos pasivos a deducir las cuotas del impuesto soportadas en las compras de bienes o prestaciones de servicios que hayan recibido de otros empresarios o profesionales. La deducción aporta al IVA las cualidades fundamentales que lo erigen como un tributo indirecto con notables ventajas respecto a los otros que hemos analizado. Permite eliminar los fenómenos de gravamen sobre gravamen presentes en los impuestos en cascada que distorsionaban el mercado a la par que fomentaban la integración vertical, pues evita que el impuesto abonado suponga una carga para el empresario<sup>1</sup>. El único

---

<sup>1</sup> COMELLI destaca que la deducibilidad de las cuotas soportadas rompe con la tradición de los impuestos en cascada, eliminando los problemas de duplicación del tributo “irracional e injustificado” y el incentivo a la integración vertical. COMELLI, A., *IVA comunitaria e IVA nazionale...*, op. cit., p. 387. BERLIRI, por otro lado, encuentra de difícil encuadre este derecho de deducción en los conceptos tradicionales de impuestos sobre las ventas o sobre el volumen de negocios: “[...] riesce difficile, per un’imposta sui trasferimenti, giustificare razionalmente e costruire giuridicamente la detrazione dell’imposta pagata per l’acquisto del bene rivenduto o di quelli acquistati per produrlo. Un’imposta che abbia per oggetto la cessione di un bene può colpire l’intero valore del bene o una sua quota o essere dovuta in misura fissa ma non può commisurarsi al valore del bene e depurarsi poi di un elemento squisitamente subiettivo qual è l’imposta pagata per procurarsi quel bene”. BERLIRI, A., “Problematica Giuridica dell’IVA”..., op. cit., p. 26.

medio de construir un impuesto que atienda al principio de neutralidad fiscal es a través de instrumentos jurídicos que no distorsionen las elecciones de los operadores y, para ello, la forma de realizar transacciones de compra o venta o el número de estas no deberían determinar el coste tributario que deban afrontar los agentes económicos. El IVA, a través de su estructura basada en el derecho de deducción y la obligación de repercusión, cumple con estos requisitos<sup>2</sup>.

Si bien es el conjunto del mecanismo de funcionamiento del impuesto lo que hace de él un tributo neutral, la deducción es la clave de bóveda del IVA y es la que permite que la actividad empresarial se desarrolle sin condicionantes impositivos<sup>3</sup>. La razón de esta importancia no es únicamente que se constituye como baluarte de la neutralidad del impuesto, sino que le da al tributo su verdadera naturaleza, haciendo que atienda a su verdadera materia imponible<sup>4</sup>. El hecho

---

<sup>2</sup> Como afirma GALLO, el juego de ambos elementos, deducción y repercusión, permite que el impuesto se transfiera de operador en operador hacia el consumidor final, siendo fundamentalmente la primera la que permite que ninguna cuota del impuesto permanezca como un coste a cargo de los que participan en la producción y distribución de los bienes. Para el autor, con estas instituciones se consigue que la actividad empresarial actúe únicamente como instrumento del erario público para recaudar el impuesto, simplemente colaborando a los objetivos tributarios, pese a que formalmente puedan actuar de sujetos pasivos del tributo. GALLO, F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Tipografia Editrice Cavour, Roma, 1974, pp. 12-13.

<sup>3</sup> La doctrina ha expresado con diversos términos la importancia que reviste el derecho a deducción para el funcionamiento del IVA. Si nosotros lo hemos calificado de “clave de bóveda”, TESAURO se refiere a él como “l'elemento caratterizzante dell'IVA”, TESAURO, F., *L'imposta sul valore aggiunto*, UTET, Torino, 2001, p. 301; y también como “aspetto tipico del tributo”, TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, UTET, Torino, 1999, p. 302. En su versión actualizada, véase TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, UTET, Torino, 1999, pp. 230-235. LOGOZZO lo califica de “tassello cardine del meccanismo applicativo dell'imposta”, LOGOZZO, M., “Il diritto alla detrazione dell'IVA tra principi comunitari e disposizioni interne”, *Rassegna Tributaria*, n° 4, 2001, p. 1069, mientras que SALVINI hace referencia a su naturaleza de “elemento essenziale per il funzionamento dell'IVA quale imposta preordinata a colpire il consumo”, SALVINI, L., “La detrazione IVA nella Sesta Direttiva e nell'ordinamento interno: Principi Generali” en *Studi in onore di Victor Uckmar*, Tomo Primo, CEDAM, Padova, 1997, p. 1043.

<sup>4</sup> GARCÍA NOVOA incide en esta opinión cuando afirma que “La deducción permite que la materia imponible en el Impuesto sea realmente el valor añadido en cada tramo de la cadena de producción y comercialización de los bienes y servicios”. Estamos parcialmente de acuerdo con lo que afirma el autor ya que, si bien creemos que la deducción es la que permite al IVA centrarse en su materia imponible, consideramos que ésta es el consumo final, mientras que el valor añadido es sólo la forma en que el Estado fracciona la recaudación de este impuesto a lo largo de la cadena productiva. GARCÍA NOVOA, C., “La Deducción en el IVA”, *Noticias de la Unión Europea*, n° 331, 2012, p. 34.

imponible del IVA está definido siguiendo la naturaleza de un tributo sobre el volumen de negocios, incidiendo sobre la actividad empresarial desarrollada periódicamente por las empresas que entregan bienes o prestan servicios al gravar las operaciones de venta. Sin embargo, pretende ser un impuesto sobre el consumo, siendo este tipo de conductas las que deben venir gravadas en última instancia. Esta difícil conjunción de materia y hecho imponible es únicamente posible gracias al mecanismo de la deducción.

En este sentido, BOSELLO afirma que la deducción y la repercusión son fenómenos que, en realidad, resultan ajenos al hecho imponible del IVA y que, si bien son institutos de máxima relevancia en el mismo, el IVA podría existir sin su presencia. Para ello hace un planteamiento de un IVA en el que no existiera derecho de deducción alguno, y en el que las obligaciones que tuviera que asumir un sujeto pasivo fueran las mismas que las que soporta aquél que experimenta la repercusión IVA<sup>5</sup>. No hace falta irnos a un caso tan extremo, pues podemos pensar sencillamente en un sujeto que realice exclusivamente operaciones exentas, donde no puede deducir cuota soportada alguna. En el supuesto que plantea se estaría recaudando un tributo indirecto sobre las ventas, con un impacto directo sobre los empresarios y no sólo sobre los consumidores, es decir, respondería a un objeto imponible diverso. Por ello, creemos que la afirmación de BOSELLO debe ser matizada.

La inexistencia del derecho de deducción afectaría directamente a la naturaleza del tributo, que dejaría de ser un impuesto sobre el consumo calculado conforme al valor añadido, y se convertiría en un impuesto cumulativo. De la misma manera, la inexistencia de la repercusión en las transferencias B2B simplemente haría de este tributo un impuesto sobre las ventas minoristas. Insistimos, pese a todo, en el carácter preeminente del derecho de deducción a la hora de definir el IVA. La repercusión va a ser, en la mayor parte de los impuestos indirectos sobre el consumo, obligatoria, siendo cuestión de decidir si se gravan las transacciones entre empresas o sólo la final. Así, si se opta por la primera alternativa, el derecho de deducción es el que consigue que no se desnaturalice el gravamen y que la capacidad económica a la que se impone el deber de contribuir siga siendo el consumo. Asimismo, es el que traslada la carga hasta el consumidor final sin que, en principio y con las excepciones que veremos a lo largo del capítulo, los empresarios acusen carga tributaria alguna.

---

<sup>5</sup> BOSELLO, F., *L'Imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, CLUEB, Bologna, 1979, p. 30.



De esta forma, al librar a los sujetos pasivos de la carga del impuesto se consigue un cambio en el elemento subjetivo de la capacidad contributiva. Así, el gravamen se desplaza desde el sujeto pasivo (empresario o profesional), que es el que debería pagar el impuesto por las ventas que realice de acuerdo con el hecho imponible del IVA, hacia el repercutido (cliente final). La deducción permite esta reconducción de capacidad económica gravada, pues sólo está permitida al sujeto pasivo que realiza actividades sujetas a IVA, mientras que no se permite al consumidor privado, que experimenta la totalidad del gravamen acumulado a lo largo de la cadena de producción<sup>6</sup>. Lo que permite la deducción es que el IVA sea un verdadero impuesto sobre el consumo privado, no teniendo en cuenta las transacciones de compra productivas o empresariales, cuyo gravamen es contrarrestado, tributando en inicio sólo para ser posteriormente objeto de deducción respecto de las cuotas repercutidas o, incluso, ser objeto de devolución directa<sup>7</sup>. Esta reconstrucción teórica que encauza el IVA hacia su materia imponible provoca que la actividad de los sujetos pasivos se limite a garantizar el carácter plurifásico del tributo y a permitir que la carga tributaria final, soportada por el consumidor, sea recaudada de forma partida en el tiempo, en función del valor que haya añadido cada empresario a la transacción final<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> FAZZINI acomete un estudio de las distintas teorías que se han realizado doctrinalmente respecto a la naturaleza y el objeto imponible del IVA, afirmando que el IVA está destinado a gravar el consumo debido a que es tendencialmente neutral para los sujetos pasivos mientras que la capacidad contributiva recae, si bien de forma final, sobre los compradores últimos. Afirma, igualmente, que sólo cuando no es posible la repercusión hacia el consumidor no sujeto pasivo y no se permite el derecho de deducción a los empresarios se convierte el IVA en un tributo sobre las ventas. FAZZINI, E., *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, CEDAM, Padova, 2000, pp. 10-13.

<sup>7</sup> VAN DOESUM, y VAN NORDEN realizan una distinción entre consumo privado y consumo productivo, que se correspondería con las compras de los sujetos pasivos, y afirman que el consumo empresarial está gravado por el IVA pero que la deducción elimina este efecto: “In this context, the term «consumption» is to be understood as «private consumption» rather than «productive consumption». However, for reasons of simplicity and neutrality, EU VAT is levied at all stages of the process of production and distribution of goods and services. Consequently, not only private consumption but also productive consumption is subject to VAT. In order to achieve the goal of taxing private consumption only, persons that qualify as «taxable persons» can in principle deduct the VAT incurred on their inputs. The system of deduction of input VAT is intended to relieve taxable persons entirely of the burden of VAT incurred in the framework of their economic activities”. VAN DOESUM, A., VAN NORDEN, G., “The right to deduct under EU VAT”, *International VAT Monitor*, Vol. 22, Nº 5, 2011, p. 323.

<sup>8</sup> LOGOZZO habla de la *ratio* del derecho de deducción como el propio fundamento del IVA que es gravar el consumo final y ser un tributo neutral, haciendo que los productores actúen

Aunque la neutralidad fiscal informa la globalidad del impuesto sobre el valor añadido y la interpretación de cualquiera de sus elementos configuradores debe realizarse a la luz de este principio, el derecho de deducción es, sin duda, uno de sus principales ámbitos de aplicación y manifestación<sup>9</sup>. En su función de criterio interpretativo, el TJUE viene utilizando el principio de neutralidad en muchas áreas distintas del impuesto: tipos impositivos, exenciones, hecho imponible, etc., sin embargo, el área en la que el principio encuentra un mayor impacto es en la de la deducción<sup>10</sup>. De hecho, la neutralidad fiscal se ha construido, en gran medida, a través de los numerosos asuntos tratados por el Alto Tribunal en lo referente a la detracción de las cuotas soportadas. La razón de esta cantidad de pronunciamientos acerca de deducción y neutralidad fiscal es que este instituto, además de encauzar el IVA hacia su objeto imponible, es el principal instrumento jurídico al que son reconducibles las cuestiones básicas del principio de neutralidad interna del IVA.

La razón de relacionar tan profundamente un principio de la tributación y un mecanismo impositivo es compleja, y atiende a las distintas vertientes conceptuales de la neutralidad fiscal. La forma en que se ha establecido el gravamen multifásico del impuesto, con los empresarios y profesionales como sujetos pasivos, podría tener como consecuencia fundamental que éstos soportaran la carga tributaria, total o parcialmente. Los efectos que esto supondría ya los analizamos con los impuestos en cascada: fomento de la integración vertical, distorsiones de la competencia y las relaciones transfronterizas, perjuicio del

---

como meros recaudadores del impuesto por cuenta del Estado. LOGOZZO, M., “Il diritto alla detrazione dell’IVA...”, *op. cit.*, p. 1070.

<sup>9</sup> WESTBERG y KRISTOFFERSSON recalcan esta importancia del derecho a deducir el IVA soportado como centro de la evolución jurisprudencial del principio de neutralidad que, en gran medida, se ha construido a partir de las diferentes decisiones del TJUE en este ámbito del impuesto. WESTBERG, B. KRISTOFFERSSON, E., “Deductions in EU VAT Law”, en ECKER, M., LANG, M., LEJEUNE, I., *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn (The Netherlands), 2012, p. 640.

<sup>10</sup> Como afirma HENKOW, la deducción es la clave para conseguir que el IVA afecte a los sujetos pasivos sólo en forma neutral, sin que suponga un gravamen para ellos, consiguiéndose así que el IVA sea un tributo sobre el consumo: “A cornerstone of European VAT has been the principle of neutrality in relation to how the VAT impacts upon taxable persons for VAT purposes. The ECJ has consistently held that the deduction system is meant to relieve the trader entirely of the burden of the VAT payable or paid in the course of all his economic activities. The common system of VAT consequently ensures complete neutrality of taxation of all economic activities, whatever their purpose or results, provided that they are themselves subject to VAT.” HENKOW, O., “Neutrality of VAT for taxable persons: a new approach in European VAT?”, *EC Tax Review*, Vol. 5, 2008, p. 233.

empleo del factor capital, etc. El derecho a deducir estas cuotas soportadas elimina dichos problemas y alcanza la neutralidad para los vendedores haciendo que éstos sean ajenos al gravamen del impuesto. Lo primero que se alcanza con ello es la igualdad de trato de los procesos de producción y venta que se diferencian únicamente en el número de transacciones que realizan los empresarios que lo componen. Este mecanismo hace el tributo neutral a la longitud de los canales de comercialización de bienes y servicios, siendo indiferente al grado de integración vertical o especialización de las empresas que lo integren, que podrán decidir estructurarse de la manera que consideren más adecuada a sus intereses económicos, maximizando sus ingresos y minimizando costes sin condicionantes tributarios al respecto.

La prioridad pretendida con la consecución del principio de neutralidad fiscal a través del instituto de la deducción es la eliminación de fenómenos de doble imposición sobre los bienes y servicios generados por la economía de un Estado. Si los empresarios deben pagar un IVA no compensable por sus compras, y cobrar IVA cuando lo transfiere a otro agente económico, sea éste sujeto pasivo o no, el objeto que compraron habría resultado gravado dos veces. Con esto podría afirmarse la presencia de dos figuras impositivas distintas o de una con un doble efecto económico: gravar la actividad del sujeto y gravar sus adquisiciones<sup>11</sup>. Además, dado que el empresario que compra un bien X paga una cantidad de IVA por el mismo, si cuando lo revende no ha podido eliminar el sobre coste que supuso la cuota soportada de su compra se genera el ya citado fenómeno de gravamen sobre gravamen.

La deducción acaba con ambas distorsiones, haciendo que cada bien tribute una sola vez a lo largo de la cadena de producción y no generando imposición sobre imposición. El razonamiento es inmediato. Si recordamos la fórmula que expresaba el fenómeno de gravamen sobre gravamen, analizábamos como el IVA se cargaba de nuevo sobre el precio ya gravado de la transacción anterior. En aquél apartado analizamos un sujeto pasivo que era un mero intermediario, compraba al productor un bien a un precio X y lo transmitía a un distribuidor a un precio Y.

Sin deducción, el precio que le exigía al distribuidor era:

---

<sup>11</sup> GALLO afirma que, sin deducción, el importe del impuesto sobre las compras vendría ingresado dos veces por el Erario público, una como impuesto sobre las operaciones imponibles de los proveedores y otra como impuesto sobre las operaciones propias, produciendo los efectos económicos de un tributo sobre la facturación bruta o, como opinamos nosotros, un doble impuesto, uno sobre las compras y otro sobre el volumen de negocios. GALLO, F., *Profili di una teoria dell'imposta...*, op. cit., p. 63.

$$P2 = (X + Y) * (1 + IVA) + (X * IVA) * (1 + IVA)$$

Esto generaba que el bien X fuera de nuevo gravado con el mismo IVA que había abonado en su compra y provocaba que la cuota que había soportado fuera repercutida, de nuevo, e incrementada en el tipo impositivo. Sin embargo, si se permite la deducción se eliminan ambos efectos, quedando los precios de las citadas transacciones de la siguiente manera:

$$P1 = X * (1 + IVA)$$

$$P2 = (X * (1 + IVA) - X * IVA + Y) * (1 + IVA)$$

$$P2 = (X + Y) * (1 + IVA)$$

Observamos que en el precio (o coste) que experimenta el sujeto pasivo al revender el bien hemos introducido la deducción de la cuota soportada  $X * IVA$ , que ha hecho que el objeto comprado, y que se va a transmitir, quede para nuestro sujeto pasivo ajeno al IVA, por lo que no va a sufrir el gravamen del mismo. El nuevo precio va a incluir la cuota tributaria repercutida correspondiente al valor del bien X y el servicio Y. Dado que se ha compensado la cuota soportada anteriormente, el segundo distribuidor vuelve a abonar el IVA por ambos conceptos, sin que exista doble imposición alguna pues la cuota pagada en la primera operación ha sido compensada. Del mismo modo, tampoco van a darse fenómenos de impuesto sobre impuesto al cargarse el IVA sobre el precio sin impuesto de la primera venta y del servicio adicional añadido.

Todo esto implica la neutralidad del impuesto para los empresarios y para el proceso de producción. La clave fundamental es que, al no soportar la cuota del impuesto (aunque sí las obligaciones formales), no se está produciendo un empobrecimiento del sujeto pasivo, que únicamente tendrá que asumir temporalmente la carga del impuesto hasta que pueda deducirlo. Vemos, con ello, que pese a que el hecho imponible es la venta, la capacidad que se hace tributar es, realmente, el consumo final. Del mismo modo, el Estado no experimenta un enriquecimiento contable con las transacciones B2B (aunque sí tenga una entrada de ingresos correspondiente al valor añadido de cada eslabón de la cadena

productiva que transcurra<sup>12</sup>), sino que verá incrementado con carácter definitivo sus recursos tributarios únicamente cuando se produzca la venta al cliente para su utilización privada (sin tener en cuenta las excepciones que distorsionan este sistema)<sup>13</sup>.

Sólo si se asegura que el IVA no supone un coste para el empresario se podrá garantizar la libre toma de decisiones por su parte, y el mercado interno podrá funcionar sin distorsiones, asegurando un trato igual a todos sus operadores. Así lo ha entendido también el Tribunal de Luxemburgo, que ha convertido en tónica habitual de sus sentencias IVA comenzar declarando la quasi-identidad que existe en este aspecto entre correcto funcionamiento de la deducción y neutralidad fiscal. Aunque centraremos la mayor parte del capítulo en analizar la interpretación que hace el TJUE del principio de neutralidad en lo que tiene que ver con la deducción, debemos hacer mención a sus pronunciamientos más genéricos a este respecto.

Así, tal como declaró el Abogado General MAZÁK en el caso *Securenta*<sup>14</sup>, fue la STJUE *Rompelman* la primera que hizo una asociación de ambos términos

---

<sup>12</sup> Hay que tener en cuenta que el IVA establece una recaudación gradual del valor añadido de cada actividad económica, que ha de ingresar la diferencia entre cuotas repercutidas e ingresadas. Sin embargo, con cada venta B2B el adquirente adquiere un crédito por el mismo valor que lo que se ha repercutido, lo que hace que a efectos de patrimonio contable no se da un enriquecimiento como tal, aunque sí una entrada de liquidez.

<sup>13</sup> Esta idea de la ausencia de empobrecimiento del empresario y de enriquecimiento del Estado causada por la deducción de las cuotas soportadas en el caso de las transacciones B2B fue planteada por BERLIRI, que afirmaba que sólo se producía el enriquecimiento del Estado cuando el bien o servicio salía del ciclo productivo hacia el consumidor final y reconociendo que los empresarios no ven disminuido su patrimonio, pese al empobrecimiento temporal, por el surgimiento de un derecho de crédito. BERLIRI, A., *L'Imposta sul Valore Aggiunto...*, op. cit., pp. 214-216. Aunque BERLIRI afirmara estas cualidades de la deducción con una intención de concepción global del IVA como impuesto cuyo hecho imponible era únicamente la transacción al consumo, y en el que las intermedias eran meras retenciones a cuenta, cosa con la que no estamos de acuerdo y que ha sido corregida por la doctrina mayoritaria posteriormente, los efectos que genera la deducción son exactamente esos, siendo la ausencia de empobrecimiento empresarial el fundamento de que se configure como un tributo neutral para la actividad económica. En un sentido similar se pronuncia BOSELLO que, si diferencia la deducción de una mera retención a cuenta, a la par que reincide en esta idea de que el Estado, en cuanto reconoce un derecho de crédito por el IVA que un empresario abona al que se lo repercute, no está enriqueciéndose en modo alguno. BOSELLO, F., "Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto", *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Vol. 1, 1978, pp. 433-434.

<sup>14</sup> Conclusiones del Abogado General MAZÁK presentadas el 11 de diciembre de 2007 en el asunto C-437/06, *Securenta*, ap. 15.

de forma tan clara, relación que el Tribunal de Justicia ha ido repitiendo en multitud de Sentencias hasta convertir ambos conceptos en una unión prácticamente indisociable<sup>15</sup>. Así, el apartado 19 de la STJUE *Rompelman*<sup>16</sup>, el Tribunal afirmó:

“[...] El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA”<sup>17</sup>.

Este pronunciamiento de la Corte es mucho más que una mera declaración de intenciones. Se trata del compromiso de ligar la deducción, como instituto que configura la estructura del impuesto, con el principio que debe regir su funcionamiento, la neutralidad fiscal. El principio de neutralidad es la finalidad

---

<sup>15</sup> Como ejemplos podemos citar, por orden cronológico una vez hecho el pronunciamiento por la Sentencia *Rompelman*, la STJCE de 21 de septiembre de 1988, *Comisión contra República Francesa*, Asunto 50/87, ap. 15, la STJCE de 15 de enero de 1998, *Ghent Coal Terminal*, Asunto C-37/95, ap. 15, a la STJCE de 21 de marzo de 2000, *Galbafrija y otros*, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, ap. 44, o la STJCE de 8 de junio de 2000, *Midland Banck*, Asunto C-98/98, ap. 19, el apartado 24 de la STJCE de 22 de febrero de 2001, *Abbey National plc*, asunto C-408/98, ap. 24 o el apartado 22 de la STJCE de 8 de febrero de 2007, *Investrand BV*, asunto C-435/05. Un análisis detallado de la jurisprudencia del TJUE en relación con este tema en CHECA GONZÁLEZ, C., “El derecho a la deducción del IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *Impuestos*, n° 18, 2006, pp. 205 y ss, concretamente en la nota 2, en la que cita una gran cantidad de Sentencias que repiten o aluden a la relación entre deducción y neutralidad que estableció *Rompelman*. Véase también COMELLI, A., *IVA comunitaria e IVA nazionale...*, *op. cit.*, pp. 402-407, que hace hincapié en la consideración de la neutralidad fiscal como principio fundamental inherente al sistema IVA y que requiere el funcionamiento de la deducción como establece el TJUE para poder alcanzarse.

<sup>16</sup> STJCE de 14 de febrero de 1985, *Rompelman*, Asunto C-268/83.

<sup>17</sup> Transcripción al español que realiza la STJCE *Ghent Coal Terminal* ap. 15, ya que la STCE *Rompelman* no ha sido traducida al español, siendo su tenor en inglés el siguiente: “From the provisions set forth above it may be concluded that the deduction system is meant to relieve the trader entirely of the burden of the VAT payable or paid in the course of all his economic activities. The common system of value-added tax therefore ensures that all economic activities, whatever their purpose or results, provided that they are themselves subject to VAT, are taxed in a wholly neutral way.”

que se pretende alcanzar al establecer este derecho para los sujetos pasivos, el elemento que debe salvaguardarse en el impuesto y para lo que se debe impedir que la carga fiscal afecte a sus actividades económicas siempre que éstas se encuentren dentro del ámbito de aplicación del propio impuesto.

### **1.2.- Límites al derecho de deducción: Exclusión de los no contenidos en la Directiva IVA y el criterio de interpretación restrictiva**

La realización por parte del Tribunal de Justicia de una afirmación del calibre de la que hizo en la Sentencia *Rompelman* ha otorgado a la deducción un carácter fundamental en el sistema IVA, de tal forma que su incorrecto funcionamiento, sea por errores en la formulación y construcción de la Directiva, por su errónea trasposición en los EEMM o por su restricción, justificada o no, supone un ataque directo al principio básico del tributo y, por ende, a su propia naturaleza.

Toda limitación total o parcial del derecho de deducción implica que los empresarios van a soportar parte de la carga tributaria del IVA, lo que alterará sin excepción las decisiones económicas que adoptarán respecto de las que hubieran tomado si no hubiera existido el tributo o lo hubieran podido compensar por completo. Las consecuencias no se limitan al reparto de la carga tributaria a sujetos que no deberían soportarla, sino que esto conlleva una desnaturalización del impuesto, que ve como cae en problemas de otros tipos de tributos indirectos. Cuando la deducción no funciona de forma correcta el IVA deja de ser un tributo sobre el consumo privado, volviendo a la comentada dualidad de gravar el volumen de negocios y las compras. Esto provoca que el principio de neutralidad exija la aplicación estricta de este instituto jurídico que, sin embargo, en muchos momentos es postergado a un segundo plano por una amplia diversidad de motivos<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> PERRONE entiende que las exclusiones a la deducción son meras excepciones a un sistema general basado en la plena deducibilidad del IVA y que ello no las hace inconstitucionales por ser contrarias al principio de igualdad. PERRONE CAPANO, R., *L'Imposta sul Valore Aggiunto...*, op. cit., pp. 358-359. Estamos de acuerdo en que al ser una excepción al principio de neutralidad no puedan considerarse sus infracciones contrarias a la Constitución de los EEMM. Pese a ello, entendemos que la vulneración existe y que, por cuanto una parte del principio de neutralidad fiscal es la referente a la igualdad de trato, también se estaría menoscabando su efectividad. Si bien no de manera suficiente como para considerarlo contrario sea a la

En no pocas ocasiones el principio de neutralidad va a verse desplazado por limitaciones en el propio proceso de armonización, como los supuestos en que la propia Directiva IVA contempla excepciones a la deducción, otros en los que avala que los EEMM puedan mantener las exclusiones del mismo que contemplaban en sus configuraciones nacionales históricas o que, incluso, puedan solicitar la admisión de nuevas excepciones a aplicar temporalmente en sus ordenamientos internos. En otros supuestos la neutralidad fiscal cede ante razones o principios que pueden adquirir un carácter preeminente en ámbitos específicos, sean motivos de interés general, cuestiones de índole técnico que aconsejan su restricción o circunstancias en que motivos ajenos al tributo, como el fraude fiscal, exigen que la efectividad del tributo prime sobre su naturaleza neutral. Todas estas limitaciones, contempladas en la Directiva, representan fallos del impuesto. Justificados en mayor o menor medida, pero son errores que ponen en riesgo la introducción de distorsiones en la libre competencia del mercado interno UE. La cuestión alcanza aún mayores tintes pesimistas en el momento en que se puede permitir a los EEMM, en determinadas y tasadas ocasiones, que ellos decidan optar por una tributación neutral o no en función de su conveniencia. Esto no sólo afecta al principio de neutralidad por la propia excepción que introduzca el EM al derecho de deducción sino que, además, la mezcla de diferentes sistemas tributarios IVA con niveles de neutralidad fiscal distintos corre en perjuicio de todo el mercado interno.

Así lo han entendido tanto la Directiva como el TJUE. En primer lugar porque han establecido como únicas excepciones que pueden realizarse al derecho de deducción las contempladas en la Directiva IVA<sup>19</sup>. En segundo lugar porque, pese a que las Directivas son directamente aplicables pero dejando un cierto margen de apreciación a los EEMM a la hora de trasponer su contenido, en el caso de la normativa que establece el derecho a deducción el TJUE ha declarado que las normas contenidas en la Directiva sobre este mecanismo son lo suficientes

---

Constitución sea a la propia Directiva, pues ha sido esta última la que ha decidido limitar la aplicación de la neutralidad fiscal en pos de otros objetivos.

<sup>19</sup> No nos referimos únicamente a los contenidos en los artículos 176 y 177 de la Directiva IVA, ya que, como estudiaremos, son muchos otros los casos en los que la deducción puede venir total o parcialmente excluida, contando con el caso paradigmático de las exenciones.



“claras, precisas e incondicionales”<sup>20</sup> como para ser invocadas directamente por los particulares, siendo de aplicabilidad directa<sup>21</sup>.

El Alto Tribunal, por otro lado, además de confirmar el carácter vinculante de las normas que regulan la deducción, ha intervenido en lo referente a la interpretación del derecho a deducir y también en el alcance de las excepciones que lo limitan, y ha hecho prevalecer el principio de neutralidad como criterio fundamental en todo momento<sup>22</sup>.

En la Sentencia *Comisión contra República Francesa*<sup>23</sup>, el Tribunal de Luxemburgo hizo dos aportaciones sustanciales sobre la interpretación restrictiva de las excepciones a la deducción. En primer lugar, las limitó a las previstas en las disposiciones comunitarias, en ausencia de las cuales siempre debería poderse ejercer en su totalidad el derecho a la deducción<sup>24</sup>. En segundo, exigió que estas anomalías a la neutralidad fiscal, que “inciden sobre el nivel de la carga fiscal” se apliquen “de manera similar en todos los Estados miembros”<sup>25</sup>. El TJUE ha convertido en una tónica habitual, a la hora de tratar las limitaciones a la

---

<sup>20</sup> El apartado 35 de la STJCE de 6 de julio de 1995, *BP Soupergaz*, asunto C-62/93, dice lo siguiente: “las disposiciones [...] apartados 1 y 2 del artículo 17, indican con precisión [...] del alcance del derecho a deducción. No dejan a los Estados miembros ningún margen de apreciación en lo que se refiere a su aplicación. En consecuencia, responden a los mencionados criterios y, por ello, confieren a los particulares derechos que pueden invocar ante el Juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con dichas disposiciones.”. En éste sentido, véase *Memento IVA*, Francis Lefevre, 2014, ap. 2512.

<sup>21</sup> Un estudio de la directa aplicabilidad del derecho a deducir contenido en la Directiva IVA puede verse en MICELI, R., “Il recupero dell’IVA detraibile tra principi comunitari e norme interne”, *Rassegna Tributaria*, N° 6, 2006, pp. 1884-1888.

<sup>22</sup> Un análisis detallado de los pronunciamientos del TJUE sobre la materia en CHECA GONZÁLEZ, C., “El derecho a la deducción del IVA...”, *op. cit.*, pp. 204 y ss.

<sup>23</sup> STJCE de 21 de septiembre de 1988, *Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa*, asunto 50/87.

<sup>24</sup> Los apartados 16 y 17 de la Sentencia dicen así: “16.- Se deduce del conjunto de las citadas normas que, a falta de cualquier disposición que permita a los Estados miembros limitar el derecho a la deducción atribuido a los sujetos pasivos, este derecho debe poder ejercerse inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores. 17.- Estas limitaciones del derecho a la deducción inciden sobre el nivel de la carga fiscal y deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones a dicha norma en los casos previstos expresamente por la Directiva.”

<sup>25</sup> Como afirma GIORGI, si cualquier exclusión del derecho a deducción pone en riesgo la neutralidad del impuesto, la aceptación de excepciones en modo que no fuera análogo en los diferentes EEMM comprometería el buen funcionamiento del impuesto y, con ello, del mercado interno. GIORGI, M., *Detrazione e soggettività passiva sul sistema dell’imposta sul valore aggiunto*, CEDAM, Padova, 2005, p. 350 y ss.

deducción, recordar este carácter de mecanismo fundamental que no puede ser limitado salvo en los casos expresamente contenido en la Directiva<sup>26</sup>.

Así, las excepciones a la deducción están delimitadas por la Directiva y, dado que constituyen una infracción de la naturaleza del impuesto, deben interpretarse restrictivamente. Es más, en muchas ocasiones en su adopción entra en juego otro principio del derecho comunitario, el de proporcionalidad. Su aplicación sirve para limitar los efectos contrarios a la neutralidad de estas exclusiones, exigiendo que no vayan más allá de lo estrictamente necesario para alcanzar su objetivo, y constriñéndolas a limitar lo menos posible el derecho a la deducción<sup>27</sup>. Así, tal como ha argumentado el TJUE, son muchos los intereses a ponderar en estos casos, debiendo ser el principio de proporcionalidad el que mida si las infracciones de la neutralidad fiscal son apropiadas y no excesivas<sup>28</sup>. Cabe citar a este respecto la STJCE *Garage Molenheide y otros*<sup>29</sup>, que afirmaba en su apartado 47 que las restricciones al derecho de deducción, en dicho caso debido a un posible fraude fiscal, “no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el Derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia”. Esta enunciación tácita del principio de proporcionalidad como medio de evaluar las restricciones contrarias a la neutralidad adquiere carácter expreso en el siguiente apartado de dicha Sentencia, convirtiéndose en criterio de análisis de los menoscabos de los “principios del sistema común del IVA”<sup>30</sup>.

---

<sup>26</sup> Podemos destacar, por todas, el apartado 27 de la STJCE de 11 de julio de 1991, *Lennartz*, asunto C-97/90, la STJCE *BP Soupergaz*, ap. 18, la STJCE *Galbafrija y otros*, ap. 43, la STJCE *Ghent Coal Terminal*, ap. 16, la STJCE de 30 de marzo de 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, asunto C-184/04, ap. 27, o la más reciente STJUE de 21 de octubre de 2010, *Nidera*, asunto C-385/09, ap. 41, entre muchas otras.

<sup>27</sup> Sobre el principio de proporcionalidad como límite a las excepciones al derecho de deducción, véase FAZZINI, E., *Il Diritto di Detrazione...*, op. cit., pp. 8-10.

<sup>28</sup> MONDINI, A., *Contributo allo studio del principio...*, op. cit., pp. 381-382. En esta obra encontramos un estudio detallado de todo lo referente al principio de neutralidad en el IVA, con particular referencia a la deducción en las pp. 380 y ss.

<sup>29</sup> STJCE de 18 de diciembre de 1997, *Garage Molenheide y otros*, asuntos C-286/94, C-340/98, C-401/95 y C-47/96.

<sup>30</sup> El apartado 48 de la Sentencia dice: “Procede, pues, responder a este respecto que el principio de proporcionalidad es aplicable a medidas nacionales, como las controvertidas en los litigios principales, adoptadas por un Estado miembro en el ejercicio de su competencia en materia de IVA, en la medida en que, si fueran más allá de lo que es necesario para alcanzar su objetivo,

Debemos tener en cuenta que pueden plantearse supuestos en los que la exclusión del derecho a deducción sí pueda comportar el cumplimiento real del principio de neutralidad fiscal, pues permitir una compensación de las cuotas soportadas podría suponer un beneficio injustificado para los agentes económicos que ejercitaran este derecho. Nos referimos concretamente a los casos en los que se realicen actividades no sujetas al impuesto o en los que se destine un bien de la empresa a usos privados o no empresariales. Aunque esta cuestión será objeto de un análisis en profundidad en el próximo apartado, debemos comentar que en esta ocasión no nos encontramos ante una limitación del derecho de deducción como tal. Por el contrario, son supuestos en los que el operador no desarrolla la actividad que el mecanismo de funcionamiento del IVA pretende eximir de carga tributaria, sino al contrario. Sus motivaciones son más próximas a las del consumo privado y, por ello, permitir la deducción implicaría una infracción del principio de neutralidad en su primera vertiente de igualdad de trato.

Una conclusión es clara: la deducción es el elemento clave que otorga el carácter neutral al impuesto. Salvo cuando la propia restricción añade neutralidad fiscal por tratarse de supuestos fuera del ámbito IVA o afines al consumo privado, las restricciones que se establezcan suponen una carga tributaria para el empresario, que verá modificadas sus expectativas y sus motivaciones económicas para reducir sus costes impositivos aunque sea a costa de tomar decisiones no óptimas para limitar el incremento de su precio de venta. Muchas de estas exclusiones, pese a los efectos distorsivos que provocan, tienen un carácter deseable e incluso necesario, so pena, a veces, de hacer inefectivo el propio impuesto. Pese a todo, la interpretación de las excepciones, que atentan contra la propia naturaleza del impuesto, debe ser restrictiva y basada en el principio de proporcionalidad, maximizando la importancia de la neutralidad fiscal y limitando sus infracciones a las estrictamente necesarias.

---

menoscabarían los principios del sistema común del IVA y, en particular, el régimen de deducciones, que constituye un elemento esencial de éste”.

### 1.3.- La deducción como derecho de crédito: concepto y caracteres

#### 1.3.1.- Concepto y naturaleza jurídica del derecho de deducción del IVA

La forma en que se estructura el derecho de deducción es esencial en el cumplimiento de sus funciones. Su encaje en el IVA, fuera del hecho imponible, tiene implicaciones muy relevantes en su naturaleza jurídica. Lo encontramos en el artículo 179 de la Directiva, que afirma: “La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción [...]”. Este artículo diferencia dos tipos de cuotas que, pese a componer ambas el efecto económico del tributo, provienen de supuestos jurídicos diversos<sup>31</sup>. Por un lado, las cuotas de IVA repercutido (o auto repercutido por operaciones en las que rija la inversión del sujeto pasivo) están originadas en la realización de actividades sujetas al impuesto, es decir, por la producción del hecho imponible en sus diferentes modalidades, y son el resultado de calcular la base imponible y aplicarles el tipo impositivo correspondiente a la operación concreta. Por otro lado, encontramos las cuotas soportadas, sobre las que existe un derecho de deducción y que son ajenas a la realización de hechos imponibles del empresario o profesional, aunque deban servir para ello. La sustracción de estas respecto de las primeras dan como resultado, por tanto, la deuda tributaria que tienen que afrontar los sujetos pasivos.

La Directiva habla expresamente de “derecho de deducción”. Debemos distinguirlo conceptualmente de las deducciones normales que son inherentes al cálculo de la cuota tributaria pues, aunque tengan un efecto económico similar a éstas, reducir la cantidad a pagar, el derecho que existe en el IVA de detraer las cuotas soportadas tiene una naturaleza jurídica muy distinta<sup>32</sup>. Así, la deducción

---

<sup>31</sup> BERLIRI contempla esta diferenciación afirmando esta caracterización económica unitaria como mecanismo del impuesto, pero diferenciando la naturaleza jurídica del mismo. Si bien el hecho y la base imponible comprenden únicamente las operaciones de venta realizadas, la deuda tributaria es objeto de un cálculo mucho más complejo y tiene en cuenta las transacciones de compra realizadas y constitutivas del precio de las primeras. BERLIRI, A., *L’Imposta sul Valore Aggiunto...*, op. cit., p. 55

<sup>32</sup> Si atendemos a la idea de deducción a la que se hace referencia en la Ley General Tributaria española, en la que no se define concretamente, observamos que viene contenido en los artículos 56.5 y 56.6: “5. La cuota líquida será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo. 6. La cuota diferencial será el resultado de minorar la cuota líquida en el importe de las

del IVA satisfecho a otros empresarios o profesionales no es una medida únicamente de reducción de la cuota a pagar con la que se quiere introducir un elemento de minoración tributaria o que permita subjetivizar el pago del impuesto en función de las características del sujeto pasivo, pues el IVA es un impuesto real y objetivo<sup>33</sup>.

El derecho a deducción en el IVA funciona de manera autónoma y tiene una entidad propia que los meros instrumentos de reducción de la cuota tributaria no ostentan<sup>34</sup>. De hecho, el derecho a deducir el IVA soportado puede llegar a existir incluso sin que se esté dando en el mismo momento un hecho imponible, circunstancia que una deducción o bonificación normal de un tributo no puede experimentar. Así sucede, por ejemplo, en los casos de realización de compras antes del inicio de las operaciones imponibles, pudiendo estas realizarse posteriormente sin quitar vigencia a la existencia de un derecho de deducción, o en los casos de finalización de las operaciones y persistencia de la deducción de cuotas futuras. El aspecto fundamental que distingue su naturaleza jurídica es la fuente de la que proviene la deducción del IVA soportado, absolutamente diversa

---

deducciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas, conforme a la normativa de cada tributo”. Un estudio sobre estos artículos en MARTÍN QUERALT, J. M., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero...*, op. cit., p. 245-246, que atribuyen a la deducción un carácter subjetivo con intención de personalizar el gravamen afectando a la cuota tributaria, FERREIRO LAPATZA, J. J., *Curso de Derecho Financiero...*, op. cit., pp. 430-431, CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero Parte General*, 13ª Edición, Cizur Menor (Navarra), 2009, pp. 222-223, CAZORLA PRIETO, L. M., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 10ª Edición, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009, pp. 300-301. MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.) et al., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. 14ª Edición, Lex Nova, Valladolid, 2013, pp. 194-196, que consideran a las deducciones como meras modalidades de minoración de la cuota tributaria, sobre la que realizan también una interesante reflexión terminológica decantándose por la expresión “cuota tributaria”.

<sup>33</sup> Nos referimos al carácter objetivo por cuanto no tienen en cuenta las circunstancias personales de los obligados al pago a la hora de realizar la cuantificación de la deuda. MARTÍN QUERALT, J. M., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CAYPN GALIARDO, A. (Dirs.), *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2014, pp. 571-572.

<sup>34</sup> CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero...*, op. cit., pp. 222-223, minimiza la importancia de las deducciones dado que afirma que sólo tienen sentido lógico o jurídico con la cuota tributaria respecto de la que se sustraen. Es evidente que está pensando en la referencia de la deducción de los citados artículos de la LGT. En el caso de la deducción del IVA soportado, sin embargo, puede tener lógica la existencia de deducciones incluso en ausencia de cuota tributaria sobre la que poder realizar sus efectos reductores.

de las existentes en otros tributos, como por ejemplo las deducciones de los impuestos directos por determinados gastos o circunstancias subjetivas<sup>35</sup>.

La deducción es un auténtico derecho de crédito que tiene el sujeto contra el Estado por el IVA abonado por los bienes y servicios adquiridos a otros sujetos pasivos<sup>36</sup>. Sólo mediante la configuración de este instrumento como un crédito autónomo se puede alcanzar la verdadera neutralidad fiscal del impuesto, pues se asegura la íntegra liberación de la carga tributaria a los empresarios y profesionales. Así, cuando realizan cualquier compra para desarrollar su actividad económica, están adquiriendo dos elementos diversos, el producto objeto de transacción, y un derecho de crédito contra el Estado por la cuantía de IVA que le haya sido repercutida<sup>37</sup>. Pese a que requiere de la existencia, siquiera potencial, de actividad susceptible de generar transacciones comprendidas dentro del hecho imponible IVA, se trata de un derecho de carácter autónomo y cuya naturaleza se desliga parcialmente de la obligación tributaria principal<sup>38</sup>.

Se trata de un derecho obligacional que se tiene contra el Estado pero que requiere de la realización de la declaración IVA para su ejercicio. Esto, sin embargo, no es óbice para que pueda ser considerado como un verdadero derecho

---

<sup>35</sup> Afirma BERLIRI que no nos encontramos en presencia de un crédito de impuesto cuando la detracción que se hace de la cuota imponible no se deduce por ser titular de un crédito con una fuente autónoma, sino porque sea una mera parte de la liquidación del tributo, y pone como ejemplo las deducciones de cargas familiares en el Impuesto sobre la renta italiano, que introducen un componente subjetivo a dicho impuesto. BERLIRI, A., *L'Imposta sul Valore Aggiunto...*, *op. cit.*, p. 221.

<sup>36</sup> En este sentido CHECA GONZÁLEZ, que lo califica de “una facultad, un derecho” que “constituye un auténtico crédito de impuesto”. Plantea también pronunciamientos en línea contraria respecto de algún sector doctrinal que aboga por su concepción como una “categoría jurídica independiente del derecho de crédito [...] categoría de derecho subjetivo cuyos confines conceptuales limitarían por una parte con el mero interés legítimo y, por otra, con la relación jurídica crédito-deuda”. Confluimos con este autor en su consideración concreta como derecho de crédito de impuesto. CHECA GONZÁLEZ, C., *Las deducciones y devoluciones en el IVA*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2002, pp. 22-23.

<sup>37</sup> TESAURO califica este derecho de crédito como del impuesto, afirmando que no tiene relación con la devolución de ingresos indebidos y que es una terminología “invalsa all'estero (*tax credit*)”. TESAURO, F., *Il rimborso dell'imposta*, UTET, Turín, 1975, p. 44.

<sup>38</sup> Como afirma GARCÍA NOVOA, el derecho de deducción : “aparece investido de las notas de un derecho subjetivo, en cuanto *derecho de crédito*, y en concreto, de un derecho público subjetivo derivado de la norma, que se hará efectivo en la medida en que la Administración lo vulnere o ignore, bajo la fórmula de un *derecho reaccional*”. GARCÍA NOVOA, C., “La Deducción en el IVA”..., *op. cit.*, p. 34.

de crédito con naturaleza jurídica propia<sup>39</sup>. La neutralidad fiscal exige que el empresario no sufra en momento alguno el coste del impuesto, lo que hace que tal como se experimenta el gravamen que se le ha repercutido tenga que haber un incremento patrimonial en sentido contrario, pues de ser diferente se produciría un menoscabo en los activos del empresario y en el equilibrio de su balance. Así, el IVA constituye un impuesto complejo en el que existen diversas relaciones crediticias nacidas de operaciones con distinta naturaleza y que incumben a sujetos diferentes, pero estrictamente relacionadas y en la que el derecho de crédito que supone la deducción tiene relación con dos obligaciones tributarias principales diversas y que hacen que tenga este carácter jurídico autónomo<sup>40</sup>.

Por un lado, tiene una dependencia respecto a la actividad del sujeto que adquiere el derecho de deducción. Ésta supone una vinculación causal pues hace referencia a una actividad distinta de aquella por la que se adquiere el derecho de crédito deducible pero sin cuya existencia el sujeto no se consideraría sujeto pasivo sino consumidor, y debería sufrir el gravamen del impuesto de acuerdo con su objeto imponible. De esta manera se pronuncia el art. 168 de la Directiva IVA cuando exige para la existencia del derecho de deducción que se trate de gastos que “se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas”. Esta relación causal se erige como verdadero requisito del surgimiento del derecho de crédito pudiendo anularlo si no se cumple, como ocurre, por ejemplo, con las actividades no sujetas o exentas.

---

<sup>39</sup> En contra, MICELI, que hace un desglose de las distintas teorías doctrinales sobre la deducción, tanto en su consideración de crédito de impuesto como en su entendimiento como mecanismo de la estructura del IVA, diferenciándolo claramente del derecho a la devolución. Afirma, sin embargo, que no es un derecho real por cuanto no se puede disponer del mismo sin que se efectúe la determinación del impuesto, subsumiéndose dentro de la posición subjetiva tributaria. MICELI, R., “Il recupero dell’IVA detraibile tra principi...”, *op. cit.*, pp. 1881-1882. No estamos de acuerdo con esta posición pues los ejemplos de deducción de IVA incluso después de haber acabado la actividad, consagrados por el TJUE, avalan la existencia de un derecho de crédito autónomo aunque causalmente relacionado con la actividad imponible.

<sup>40</sup> Esta dualidad de relaciones del Derecho de crédito puede ser inferida de la relación que realiza GALLO entre deducción y repercusión, como causa del surgimiento del primero por la realización del segundo, y en la declaración tributaria del sujeto pasivo, dentro de la que se encuadra y ejercita: “Risulta evidente, pertanto, che il diritto di deduzione, da un parte, trova sostanzialmente il suo fondamento nel diritto di rivalsa esercitato nei confronti del suo titolare del cedente o commissionario (se non c’è stato da parte di questi esercizio del diritto di rivalsa per l’ammontare dell’imposta sugli acquisti del cessionario e del committente, non c’è naturalmente nemmeno importa da dedurre) e, dall’altra, deve essere esercitato con l’atto di dichiarazione e perciò consegue, temporalmente e logicamente, solo al compimento di tale atto”. GALLO, F., *Profili di una teoria dell’imposta...*, *op. cit.*, p. 54.

Sin embargo, el nacimiento de este derecho no proviene de la realización del hecho imponible por el empresario o profesional que ostentará el derecho de crédito, sino por la repercusión de las cuotas derivadas de una operación imponible que efectúa un individuo distinto, es decir, por una obligación tributaria diversa y en la que su posición es la de sujeto repercutido. Se puede llegar a este razonamiento a partir del análisis del art. 167 de la Directiva, que relaciona el nacimiento de la deducción con la exigibilidad de la cuota soportada<sup>41</sup>. Así, lo que provoca la creación del derecho de crédito es la repercusión de una operación anterior, que es la que realmente produciría el empobrecimiento del empresario que pretende evitar la deducción del IVA<sup>42</sup>. No es la realización de un hecho imponible lo que hace nacer el derecho de crédito, pues no produce una carga tributaria que sufra el empresario y que le genere un perjuicio, sino que es la repercusión del tributo por las compras que ha realizado las que tienen este efecto a evitar.

Todo ello nos lleva a la reflexión siguiente: de toda transacción B2B sujeta a IVA surgen tres relaciones pecuniarias de derecho público distintas, aunque sólo en dos de ellas es partícipe la Administración pública. La primera es la obligación tributaria principal, referida al hecho imponible y atiene al vendedor y al Erario Público, al que deberá ingresar el impuesto y viene generada por la realización de un hecho imponible. La segunda es el derecho a la deducción que tiene el comprador respecto al Estado por la cuota que se le ha repercutido y que deberá ser compensada o devuelta para el cumplimiento del principio de neutralidad fiscal.

Existe, por otro lado, una tercera relación que corresponde a la deuda que tiene el empresario repercutido con el sujeto pasivo, pero es un crédito que se da

---

<sup>41</sup> Como afirmó SALVINI, este artículo “istituendo una correlazione tra l’esigibilità dell’imposta nei confronti del soggetto che compie l’operazione attiva e la deducibilità della medesima imposta per l’acquirente, consente di ricollegare direttamente, per il tramite dell’esigibilità, la deducibilità al verificarsi del fatto generatore dell’obbligazione tributaria da cui nasce il corrispondente diritto di credito dell’erario”. SALVINI, L., “La detrazione IVA nella Sesta Direttiva...”, *op. cit.*, p. 1044.

<sup>42</sup> BOSELLO afirma esta proveniencia del derecho de crédito de la actividad imponible realizada por otro agente económico y que el sujeto experimenta por medio de la repercusión y no de sus propios hechos imponibles. Esto provoca, en su opinión, que la naturaleza jurídica de ambos tipos de obligaciones, la proveniente de realizar una operación sujeta y el derecho de crédito que surge de poder deducir el IVA soportado sea distinta, y que una no tenga influencia en la calificación jurídica de la otra. BOSELLO, F., *L’Imposta sul valore aggiunto...*, *op. cit.*, p. 27.



entre particulares (existiendo dos obligaciones diversas, la de repercutir y la de soportar la repercusión) y que no tiene al Erario público como ente acreedor o deudor, lo que provoca que se trate de una relación de menor relevancia a efectos del principio de neutralidad. Así, aunque son relaciones “simétricas”<sup>43</sup>, por cuanto nacen de una misma transacción comercial, tienen naturaleza diversa y son autónomos el uno del otro. Esta independencia del derecho de deducción se puede comprobar con el hecho de que la ausencia de cumplimiento de la obligación que tiene el sujeto que repercute no afecta al que posee el derecho a la deducción del IVA soportado en el potencial ejercicio del mismo.

Además, observamos que el derecho de deducción tiene una característica que lo hace jurídicamente diverso tanto de la obligación tributaria que le da surgimiento como de la que posibilita causalmente su existencia. Las tres tienen naturaleza jurídico-pública, pero mientras las deudas que provienen de la realización del hecho imponible son de cumplimiento obligado<sup>44</sup>, el derecho de crédito es de ejercicio facultativo o disponible por parte del sujeto pasivo, que podría optar por no ejercerlo (aunque no encontremos situación lógica en que esta circunstancia pueda ocurrir), sin que esto pudiera afectar al cumplimiento de ninguna de las otras dos<sup>45</sup>.

De la conjunción de este derecho de crédito con las obligaciones tributarias con las que se relaciona, una de la que depende causalmente para existir y otra de la que surge, se pueden hacer dos reflexiones fundamentales. La primera es que el mecanismo del IVA, a través de la creación de esta deuda libra inmediatamente al sujeto pasivo de todo cargo del impuesto, no afectando a su patrimonio, sustituyendo la salida de caja (o el nacimiento de una deuda con el proveedor) con la entrada de un derecho de crédito por importe idéntico<sup>46</sup>. Se alcanza con ello la

---

<sup>43</sup> Esta “simetría” viene afirmada por TESAURO, que afirma que la deducción es un crédito igual al impuesto que la contraparte le ha gravado y que de esta manera no representa una carga fiscal para el sujeto pasivo. TESAURO, F., *L'imposta sul valore aggiunto...*, op. cit. p. 306.

<sup>44</sup> Los créditos de naturaleza tributaria son indisponibles para la Hacienda pública, y así suele recogerse en las distintas normas nacionales al respecto. Por ejemplo, en la LGT española, el art. 18 establece que “El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa”.

<sup>45</sup> En este sentido se pronuncia FAZZINI, que afirma que la deducción, siendo en abstracto un derecho del sujeto pasivo, no es obligatoria sino que es una facultad del mismo y que su ausencia de ejercicio no implica que se pueda dejar de cumplir íntegramente la obligación tributaria principal. FAZZINI, E., *Il Diritto di Detrazione...*, op. cit., p. 17.

<sup>46</sup> Hablamos en sentido general para el derecho de deducción, sin tener en cuenta que pueda existir una deducción parcial por realizarse actividades exentas, circunstancia en la que no

neutralidad fiscal que permite que los empresarios y profesionales no vean afectadas sus decisiones económicas por la carga del IVA. Aunque financieramente pueda existir un costo, que puede llegar a ser relevante<sup>47</sup>, porque el desembolso de la cuota repercutida acontezca antes de la ejecución del crédito contra el Erario, a nivel patrimonial y de equilibrio activo-pasivo el resultado es de invariabilidad<sup>48</sup>. Así, la deducción forma parte del mecanismo del IVA y es el instituto central que permite que el impuesto responda a su materia imponible, no gravando actividades que no sean de consumo privado, sin que ello impida que jurídicamente tenga naturaleza jurídica de derecho de crédito. La actividad imponible del sujeto que pretende ejercer dicho derecho constituye, por tanto, un requisito de vínculo causal para su nacimiento, pero sin afectar al carácter autónomo del crédito<sup>49</sup>.

Al mismo tiempo, para el Estado la deducción del IVA soportado hace neutral también a su patrimonio las transacciones B2B sujetas a IVA. Adquiere simultáneamente un crédito con el sujeto pasivo que realiza la venta y una deuda con el empresario que sufre la repercusión del tributo, ascendiendo ambas (si funciona correctamente el mecanismo de la deducción) a la misma cuantía. Así, el derecho de crédito tiene como efecto no empobrecer al empresario con las compras que este realice y no enriquecer al Estado con las transacciones que no sean estrictamente de consumo final<sup>50</sup>. Este resultado es estrictamente necesario para

---

se permitiría el crédito total de la cuota repercutida y la deuda contraída sería superior al derecho incorporado al patrimonio del empresario.

<sup>47</sup> Por ejemplo, el impacto de tener que adelantar las cuotas puede suponer importantes problemas de liquidez para las pequeñas y medianas empresas, razón por la que se ha establecido el régimen denominado como “IVA de caja”.

<sup>48</sup> Si pensamos en un asiento contable básico de compra de un bien por un empresario o profesional, en el debe nos encontraríamos dos partidas distintas, la del elemento adquirido, con el valor sin la cuota de IVA soportado, y una derecho de crédito contra la hacienda pública (en el Plan General Contable español, por ejemplo, se trata de la cuenta 472, *Hacienda Pública, IVA soportado*), mientras que en el haber existiría una deuda o una salida de caja (o ambas) por ambos importes sumados.

<sup>49</sup> Como afirma BOSELLO, el hecho generador del crédito contra el Estado es distinto del presupuesto de hecho del impuesto. Sin embargo, considera que la deducción está planteada para ser compensada con las cuotas que el sujeto pasivo repercute a otros individuos (consumidores finales o no), por lo que existe una “necesidad lógica” de existencia de obligación tributaria respecto de la que realizar, siquiera hipotéticamente, esta “compensación legal”. BOSELLO, F., *L’Imposta sul valore aggiunto...*, op. cit., pp. 28-29.

<sup>50</sup> BERLIRI, A., *L’Imposta sul Valore Aggiunto...*, op. cit., pp. 224 y 226: “Tali versamenti, infatti, non producono quello che è l’effetto caratteristico dell’imposta: l’arricchimento dell’ente impositore e l’impoverimento del soggetto passivo. Non producono

que pueda considerarse al IVA como un impuesto que cumple el principio de neutralidad fiscal y cuya materia imponible es el consumo privado y no las transacciones empresariales o el volumen de negocios.

### 1.3.2.- Caracteres del derecho de deducción del IVA

El mecanismo de la deducción del IVA, conformado a través de la figura de un derecho de crédito respecto de las cuotas soportadas, debe cumplir determinadas condiciones o tener características específicas para que responda a su objetivo último: la plena realización del principio de neutralidad fiscal. Los caracteres esenciales de la deducción, sin embargo, no responden únicamente a este objetivo, sino que algunos de ellos provienen de consideraciones del estado de la técnica y la tecnología existente, atienden a las formas de gestión tributaria o, simplemente, responden a la búsqueda de mayor eficiencia recaudatoria.

La doctrina ha venido identificando tradicionalmente tres características fundamentales del derecho a deducción: integridad, globalidad e inmediatez<sup>51</sup>. Adicionalmente se ha planteado que la forma en que se realiza el cálculo de la

---

l'arricchimento dello Stato giacché sino a quando il bene non esce dal ciclo produttivo o distributivo, cioè sino a quando non è acquistato dal consumatore finale. [...] Non producono l'impovertimento di chi li effettua in quanto esso acquista, per effetto della rivalsa riconosciutagli dalla legge, un credito di pari importo verso il compratore. D'altronde neppure questi quantunque paghi tale somma al suo fornitore, si impoverisce, non vede diminuito il suo patrimonio, in quanto acquista un credito verso lo Stato".

<sup>51</sup> Véase, por todos, CENTORE, que las define así: "Il meccanismo di detrazione dell'IVA rappresenta uno degli elementi essenziali per il corretto funzionamento dell'imposta che, come noto, è ispirata dal criterio della neutralità nei confronti dei soggetti che esercitano attività economiche. Dalle norme che caratterizzano la detrazione si possono ritrarre tre principi cardine: a) l'immediatezza, da intendersi come situazione connessa alla nascita del diritto di detrazione che coincide generalmente con il momento in cui viene effettuato l'acquisto; b) la globalità, che si riferisce al fatto che la deduzione deve essere operata con riguardo al coacervo di attività poste in essere dal soggetto d'imposta; c) l'integralità, che consiste nel riconoscimento della detrazione per l'intera imposta pagata sugli acquisti a condizione che i beni e servizi acquistati siano ricollegabili a operazioni a loro volta imponibili". CENTORE, P., *IVA Europea. Aspetti interpretativi ed applicativi dell'IVA nazionale e comunitaria*, IPSOA, Vicenza, 2006, pp. 743-744. En un sentido similar, SALVINI, L., "La detrazione IVA nella Sesta Direttiva...", *op. cit.*, p. 1044, COMELLI, A., *IVA comunitaria e IVA nazionale...*, *op. cit.*, pp. 388-391, JENKINS, P., "The right to recover Input Tax and its enemies", *International VAT Monitor*, Vol. 6, n° 3, 1995, p. 164-165, GIORDANO, P., VIOLA, A., *I principi generali dell'IVA. Commentario*, IPSOA Informatica, Milán, 1985, pp. 182-183, que se basa exclusivamente en los caracteres de inmediatez e integridad y PADOVANI, F., *L'Imposta sul Valore Aggiunto*, Pacini Editore, Firenze, 2007, p. 72.

cuota tributaria total, sistema impuesto sobre impuesto y no base sobre base, sea una característica de la deducción<sup>52</sup>. Es verdad que la cuantificación de la deuda tributaria sobre el valor añadido aportado por el sujeto pasivo y no a través del mecanismo del crédito tributario implica notables modificaciones jurídicas respecto del instituto de la deducción. Aunque el resultado ha de ser el mismo, y la neutralidad del tributo no deba verse afectada por la elección de uno u otro método de recaudación, la construcción de la deducción como derecho de crédito es propia del sistema impuesto sobre impuesto. No es, pese a ello, una característica del sistema de deducción sino al contrario. La construcción de la deducción como derecho de crédito que sirva para alcanzar la neutralidad fiscal y evite que los empresarios soporten el IVA es la característica de este específico método de recaudación. Nos centramos, por ello, en los tres requisitos tradicionales mencionados.

La integridad conlleva que la totalidad de las cuotas de IVA satisfechas por un empresario para las necesidades de su actividad económica sujeta deben poder ser deducibles. La relación de este requisito con la neutralidad fiscal es inmediata, pues este principio, como hemos visto en el apartado anterior, depende de que los empresarios no sostengan ni soporten el impuesto<sup>53</sup>. Si no se posibilita una deducción completa volverían los efectos distorsivos que supone el impuesto sobre las decisiones económicas. Como podemos observar en el art. 168 de la Directiva IVA, siempre que los gastos se dediquen a las “necesidades de sus operaciones gravadas”, el sujeto pasivo adquirirá un derecho de crédito por todas las cuotas que asuma, sin restricciones cuantitativas. Sin embargo, el Capítulo 3 del Título X de la Directiva, que versa sobre “Limitaciones del derecho de deducción” sí introduce determinadas restricciones cualitativas que establecen matices al carácter íntegro de la deducción, y que serán objeto de estudio en el próximo Capítulo. En este sentido, los arts. 176 y 177 establecen una limitación explícita de esta integridad. Sin embargo, con la salvedad de estas excepciones introducidas propiamente por

---

<sup>52</sup> Así se ha pronunciado COMELLI, que introduce esta cuarta característica de la deducción que, afirma, provienen del modelo instaurado por la 2ª Directiva IVA. Según el autor, en cuanto la liquidación del tributo se realiza sin referencia al valor añadido sino por compensación de cuotas repercutidas y soportadas, el modelo en sí forma parte de las características de este derecho. COMELLI, A., *IVA comunitaria e IVA nazionale...*, op. cit., p. 388.

<sup>53</sup> Como afirma PADOVANI, la neutralidad requiere de una aplicación generalizada del mecanismo de la deducción y, pese a ello, la propia normativa introduce numerosas limitaciones, PADOVANI, F., *L'Imposta sul Valore...*, op. cit., p. 72.

la Directiva, y que deben interpretarse restrictivamente, la deducción abarca todo el IVA que sufre un sujeto pasivo en su actividad económica gravada.

La segunda característica es la globalidad de la deducción. Implica que se efectúa conjuntamente por todo el volumen de operaciones realizadas durante un periodo de liquidación determinado, que variará en función del tamaño y volumen de operaciones de la empresa, en vez de realizarse operación por operación. Debemos realizar varias reflexiones al respecto de este carácter. La primera de ellas es que no hace referencia a la naturaleza jurídica del derecho de crédito que se adquiere cada vez que se soporta el IVA, sino al modo en que se ejecuta dicha deuda con el Estado. Aunque la compensación de cuotas se realice periódicamente, el nacimiento del derecho a deducir, igual que de la obligación tributaria principal, se da con cada operación independiente. El IVA, por tanto, es un tributo instantáneo de liquidación periódica y el hecho de que la deducción se realice de forma global no modifica la esencia de este tributo haciéndolo periódico<sup>54</sup>.

Además, esta característica se relaciona con el hecho de que la deducción como derecho de crédito sea un elemento fundamental del tipo de IVA impuesto sobre impuesto. Este modelo recaudatorio implica que el tributo sea instantáneo, pues si se hubiera querido construir uno periódico el modelo escogido debería haber sido base sobre base<sup>55</sup>. La globalidad, por tanto, caracteriza al plazo de ejercicio del derecho de crédito que se adquiere con cada bien o servicio comprado. Este aspecto poco tiene que ver con el principio de neutralidad fiscal, más bien al contrario. Su motivo es, claramente, el de acometer una recaudación ordenada y periódica, más fácil de gestionar para las Administraciones tributarias nacionales y, con los mecanismos técnicos actuales, también para los sujetos pasivos.

No obstante, lo único que hace es dilatar el plazo en el que el derecho de crédito que ha incorporado el sujeto en su patrimonio se vuelve vencido, líquido y

---

<sup>54</sup> En este sentido se ha pronunciado la doctrina, concretamente PERRONE, que ha afirmado que el hecho de que las liquidaciones se hagan de forma periódica en el IVA construido en la UE, en aquel momento CEE “non trasforma l’imposta sul valore aggiunto in una imposta periodica del tipo imposte dirette sul reddito. Infatti, il presupposto al cui verificarsi la legge ricollega la nascita dell’obbligazione tributaria e quindi dell’obbligo di addebitare l’IVA è rappresentato dalla realizzazione di ogni singola operazione imponibile da parte del soggetto di imposta”. PERRONE CAPANO, R., *L’Imposta sul Valore Aggiunto...*, *op. cit.*, p. 458

<sup>55</sup> En tal caso los sujetos pasivos realizarían periódicamente una declaración de cuál ha sido el valor añadido de su producción y sobre dicha cuantía aplicarían el impuesto. No se produciría un hecho imponible instantáneo con cada venta sino que éste tendría carácter periódico como la liquidación que se realizara. También en este sentido, BOSELLO, F., “Appunti sulla struttura giuridica...”, *op. cit.*, pp. 430-431.

exigible, momento en el que puede ser objeto de compensación o devolución. En nada menoscabaría la neutralidad del tributo que con cada operación se pudiera solicitar la devolución del IVA abonado a la par que se pagara el repercutido. De hecho, el citado Libro Verde del IVA propuso el estudio de nuevos sistemas de recaudación en los que las nuevas tecnologías hicieran del IVA un tributo totalmente instantáneo, sin necesidad de englobar periódicamente las transacciones de compra y venta realizadas<sup>56</sup>. Cualquier progreso en el carácter inmediato del IVA y en detrimento de la globalidad de la deducción supondría un incremento de neutralidad pues, si bien el derecho de crédito no altera patrimonialmente la situación del empresario que adquiere bienes o servicios, sí soporta la carga financiera de la pérdida de liquidez hasta el momento de la declaración periódica en que compense las cuotas soportadas.

El último elemento esencial del derecho a deducir en el IVA es el carácter inmediato del derecho de crédito con el que se articula. Este principio proviene del hecho de que el nacimiento del derecho de deducción, según el art. 167 de la Directiva IVA, se produzca cuando dicha cuota sea exigible, sin tener en cuenta la realización efectiva de operaciones imponibles con dicho gasto o el uso de los bienes o servicios adquiridos en la actividad económica. Lo que hace surgir el derecho de crédito es la repercusión, ni la utilización ni la actividad económica y, por ello, la deducción es inmediata, surgiendo en el mismo momento en que se genera la obligación en sentido contrario para el sujeto que le ha repercutido. Lo contrario implicaría afectar directamente el principio de neutralidad, ya que el empresario no vendría liberado automáticamente y sin condiciones del tributo, siendo la deducción mediata y, con ello, limitada o pospuesta en el tiempo.

Así, el nacimiento inmediato del derecho de crédito es lo que permite la ausencia de efectos en el equilibrio patrimonial del sujeto pasivo (salvo en lo comentado sobre los efectos transitorios en la tesorería). Esta característica tiene especial relevancia en la deducción de las cuotas soportadas en los bienes de inversión que, como veremos, son susceptibles de detracción inmediata, pero pueden ser objeto de posibles regularizaciones futuras en función de cambios en su destino o las actividades para las que se usen. De hecho, la implementación total de la inmediatez de la deducción es lo que permite que el impuesto se configure como un IVA *net consumption type*, ya que hace nacer el derecho de crédito sin mayor tardanza para todos los bienes sin excepción, incluidos los de inversión, y

---

<sup>56</sup> Libro Verde sobre el futuro del IVA, COM (2010) 695 final, pp. 22-23.

sin asociarlo con la posible depreciación o uso de los bienes<sup>57</sup>. Como analizamos, este tipo de IVA era el único que permitía alcanzar la neutralidad fiscal al no suponer un coste tributario para los empresarios. La inmediatez de la deducción impide soportar la carga a lo largo de la vida del bien y es la característica esencial para que el nacimiento del crédito incremente el activo del agente económico en la cuantía en que ha decrecido con motivo del pago. Es, por tanto, esencial para que el IVA sea neutral.

#### **1.4.- El ejercicio del derecho de deducción**

Como en todo derecho de crédito, la efectividad en su ejercicio es prácticamente tan importante como el propio nacimiento del mismo. En el caso del derecho de deducción, la neutralidad no sólo depende de su surgimiento sino también de su correcto y oportuno uso, que debe liberar realmente a los empresarios de la carga del tributo. Si bien dijimos que con cada compra por parte de un sujeto pasivo se adquiere un bien o servicio y un crédito de impuesto a él aparejado, la consolidación del carácter exigible de este derecho se da con su inclusión en la autoliquidación correspondiente por parte del obligado tributario a través de la realización de las operaciones contenidas en el art. 179 de la Directiva IVA. En dicha autoliquidación, de acuerdo con el tipo de IVA impuesto sobre impuesto, se confrontan las cuotas repercutidas, sobre las que pesa la obligación tributaria principal, y las soportadas, respecto de las que se tiene un crédito de impuesto. Así, la deducción se ejercita como derecho en dicha actuación tributaria compensándose siempre, en un primer momento, con otras cantidades que se deben por cuenta del mismo impuesto al Estado. Sin embargo, en no pocas ocasiones el saldo de realizar esta compensación de cuotas repercutidas y soportadas puede resultar negativo, por ser las segundas superiores a las primeras. Este resultado implica una cuantía tributaria que el sujeto pasivo estaría soportando como coste del ejercicio de su actividad, por lo que, de no ser adecuadamente restituida o recuperada, el principio de neutralidad se vería directamente afectado<sup>58</sup>.

---

<sup>57</sup> JENKINS, P., “The right to recover...”, *op. cit.*, p. 164, analiza el carácter de inmediatez del IVA, concretando en desligarlo del uso y también lo relaciona con el hecho de que junto con la adopción de método de crédito de impuesto se permite alcanzar un IVA neto.

<sup>58</sup> CALVO VÉRGEZ, J., “Los mecanismos de compensación y devolución en el IVA”, *Carta Tributaria, Monografías*, N° 22, CISS, 2009, pp. 1-2 (versión web): “Pues bien, dadas estas

Esta es la razón por la que el art. 183 de la Directiva IVA encomienda a los EEMM que establezcan los mecanismos necesarios para restituir ese exceso de IVA no deducido: “Cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas”.

#### 1.4.1.- La compensación del excedente

Vemos que el IVA sobre el que no se haya ejercido el derecho de crédito por ser superior al devengado puede ser objeto de restitución a través de dos vías: la compensación con cuotas de periodos posteriores o la devolución directa por parte del Tesoro público. Pese a sus notables diferencias, no constituyen dos derechos diversos, ni siquiera uno nuevo distinto de la propia deducción<sup>59</sup>. Son, efectivamente, modalidades alternativas del ejercicio de un mismo derecho de crédito del IVA deducible y atienden al fundamento del principio de neutralidad como base sustancial de su ejercicio<sup>60</sup>. Su objetivo es único, la reiterada

---

situaciones, si no existiera el derecho a la devolución terminaría por quebrar gravemente el carácter neutral que caracteriza a este impuesto.”

<sup>59</sup> En este sentido se ha pronunciado SÁNCHEZ PEDROCHE, que se basa en un pronunciamiento del TEAC español para afirmar: “Además, es necesario señalar que tanto el derecho a la compensación como el derecho a la restitución son ambas manifestaciones de una misma figura y no dos derechos diversos, tesis ésta que es también la mantenida por el TEAC en su Resolución de 28 de abril de 2000, cuando declaró que «la devolución es sólo una forma de hacer efectivo el saldo a favor del sujeto pasivo, siendo otra la compensación con cuotas devengadas posteriores, pero la devolución no es un concepto diferente del ejercicio del derecho a la deducción o de la compensación de cuotas deducibles». En definitiva, que la devolución no es un concepto radicalmente diferente del ejercicio del derecho a la compensación de saldos negativos, porque está en juego la salvaguarda de un principio tan relevante como el de neutralidad impositiva consagrado en la normativa comunitaria”. SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “Devolución de excesos no deducidos en el IVA y el plazo para ejercitarla”, *Impuestos*, nº 11, La Ley, 2011, p. 5 (versión web). De forma similar BANACLOCHE PÉREZ, confirmando el ejercicio electivo de compensación y devolución, alternativa que supone una evolución de la “deducción pura y simple del IVA soportado”, siendo ambas formas de recuperar el IVA que exige la neutralidad fiscal que no afecte a los empresarios, BANCLOCHE PÉREZ, J., “La recuperación del IVA”, *Impuestos*, nº 6, La Ley, 2008, pp. 6-7 (versión web). Véase también esta idea en BOSELLO, F., “Appunti sulla struttura giuridica...”, *op. cit.*, p. 434.

<sup>60</sup> JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., SUÁREZ AGAPITO, J., “Devolución de los excesos de cuotas de IVA soportadas en un momento posterior al transcurso del plazo de cuatro años previsto para su compensación: una aplicación decidida del principio de neutralidad”, *Anuario fiscal para abogados 2011*, La Ley, Madrid, 2011, p. 5 (versión web): “El Tribunal indica que, dado que el



eliminación de la carga tributaria para los sujetos pasivos. La neutralidad fiscal no depende de que la anotación contable por la que desaparece el crédito de impuesto suponga una entrada de caja o la tesorería permanezca inalterada pero se suprima un pasivo cuyo pago no tendrá que ser afrontado por eliminarse por compensación de créditos. El citado artículo da discrecionalidad a los EEMM para elegir cómo cumplir con esta obligación de restitución del IVA deducido, sin embargo, como además ha declarado el TJUE en repetidas ocasiones, es una facultad que debe ser ejercida en pos de la efectividad de la neutralidad fiscal.

La principal diferencia que puede darse entre ambas modalidades es el plazo del ejercicio del derecho de crédito, aspecto que puede generar notables costes financieros para los empresarios o profesionales, sobre todo en casos en los que las cuantías que supongan el excedente de IVA no compensado sean muy grandes, por ejemplo en casos de actividades antes del inicio de las operaciones. La Directiva, sin embargo, no parece tener en cuenta esta carga como potencial infractora del principio de neutralidad. De hecho, podríamos incluso afirmar que con ello se pretende evitar que el coste financiero recaiga en el Estado permitiendo a este postergar varios años la efectiva compensación del exceso no deducido y obteniendo una financiación a “coste cero” gracias a los créditos que devuelve muy posteriormente al momento en que nacieron. El TJUE, sin embargo, sí ha afirmado en su Sentencia *Enel Maritsa Iztok 3 AD*<sup>61</sup> que esta alternancia no debe suponer riesgos financieros para los empresarios o profesionales y que la compensación es admisible<sup>62</sup>, al igual que la devolución, siempre que no produzca dichos efectos financieros en cantidad desproporcionada o que se establezcan los mecanismos apropiados para evitar dicho perjuicio<sup>63</sup>.

---

sujeto pasivo tiene un crédito contra la Hacienda Pública que se ha abstraído de su causa, las alternativas de compensación y devolución deben operar de forma alternativa con el fin de preservar el principio de neutralidad, de forma que ninguna carga impositiva por IVA sea soportada por eslabones intermedios”.

<sup>61</sup> STJUE de 12 de mayo de 2011, *Enel Maritsa Iztok 3 AD*, asunto C-107/10.

<sup>62</sup> Apartados 64 y 65 de la STJUE *Enel Maritsa Iztok 3 AD*: “64.- Conforme a la jurisprudencia que se ha recordado en el apartado 33 de la presente sentencia los Estados miembros disponen de cierta libertad en lo que atañe a las modalidades de devolución del excedente del IVA, siempre que la devolución se realice en un plazo razonable mediante un pago en metálico o de una forma equivalente y el sujeto pasivo no corra ningún riesgo financiero. 65.- Atendiendo a esos principios, no hay razón que se oponga con carácter general a la devolución del excedente del IVA mediante compensación, que lleva a una liquidación inmediata del crédito del sujeto pasivo sin que éste quede expuesto a un riesgo financiero”

<sup>63</sup> Como afirma MONDINI, la desventaja económica que sufre el sujeto pasivo que no puede disponer temporalmente de esos recursos que conforman el crédito que le pertenece y que

No podemos hacer una reflexión general sobre cuando los costes financieros de las opciones adoptadas por los EEMM son excesivos y suponen una infracción de la neutralidad fiscal porque implicaría ir a un nivel de detalle que dependería de cada caso concreto. Nos limitaremos a la conclusión a la que llega el TJUE: lo fundamental debe ser que la opción por la que se decanten los EEMM sea acorde y posibilite un efectivo cumplimiento de la naturaleza jurídica y de la esencia neutral del derecho de deducción, siendo dichas modalidades meras formas alternativas de satisfacer ese crédito.

La compensación que prevé la Directiva implica el traspaso del exceso de cuota deducible a las autoliquidaciones IVA de periodos posteriores. Pese a que del tenor literal del artículo podría entenderse que la capacidad de posponer ese derecho de crédito tiene como plazo máximo un año, entendemos que si al año siguiente se generara un nuevo exceso también se podría trasladar al periodo sucesivo, aunque fuera correspondiente al derecho de crédito original. Así lo ha entendido la mayoría de EEMM que no establecen límites más allá del plazo de prescripción o caducidad que puedan introducir para el derecho de deducción<sup>64</sup>. Esta compensación implica realizar con el IVA no deducido el mismo proceso que se ha actuado en la autoliquidación que dio lugar al exceso: una conjunción de dos obligaciones, la tributaria proveniente del hecho imponible y la de crédito que trae consecuencia de las compras<sup>65</sup>. Sin embargo, el coste financiero que puede generar este paso indefinido de cuotas a periodos sucesivos puede afectar a la neutralidad, sobre todo si se pudiera establecer la compensación como único método de ejercicio del derecho de crédito, y no en conjunción con la devolución, como veremos a continuación.

La compensación, en principio, parece destinada a realizarse con otras cuotas de IVA exclusivamente. De la letra estricta de la norma no parece prevista que se haga extensible esta posible compensación a otras deudas que tenga el sujeto pasivo con la hacienda pública. Sin embargo, esto podría tener un efecto

---

no ha podido deducir debería ser compensado para garantizar el respeto de la neutralidad fiscal. Afirma el autor, cuando analiza la STJUE *Enel Maritsa Iztok 3 AD*, que los EEMM pueden compensar este desfase financiero con intereses de demora pero que el Tribunal no obliga a ello, si bien entiende que la obligación que establece la Corte de evitar dicho riesgo financiero, como mejor queda cubierta, es con la aplicación de dichos intereses de demora a cargo de las autoridades fiscales nacionales. MONDINI, A., *Contributo allo studio del principio...*, *op. cit.*, pp. 393-394.

<sup>64</sup> Véase CALVO VÉRGEZ, J., “Los mecanismos de compensación...”, *op. cit.*, p. 9 (versión web) sobre la introducción de plazos de prescripción o caducidad para estos derechos ante la falta de pronunciamiento de la Directiva IVA.

<sup>65</sup> En este sentido BOSELLO, F., *L’Imposta sul valore aggiunto...*, *op. cit.*, p. 31.

perfectamente neutral, siempre que los plazos de vencimiento de dichas cuantías que deba a la Administración fueran coincidentes con las de su derecho de deducción en caso de una hipotética devolución o compensación con otras cuotas IVA<sup>66</sup>. Así lo ha reconocido el Tribunal de Luxemburgo en la citada Sentencia *Enel Maritsa Iztok 3 AD*, en cuyos apartados 62 a 67 responde a esta duda concluyendo que “la compensación origina la liquidación total o parcial de las dos obligaciones recíprocas, lo que permite así que el Estado se libere de su obligación de devolución” y que “no hay razón que se oponga con carácter general a la devolución del excedente del IVA mediante compensación, que lleva a una liquidación inmediata del crédito del sujeto pasivo sin que éste quede expuesto a un riesgo financiero” “siempre que, como destaca la Comisión Europea, el sujeto pasivo no sea privado de los recursos jurisdiccionales efectivos para defender su criterio frente al crédito estatal utilizado para la compensación”<sup>67</sup>. Así, tal y como pensábamos, con las garantías y sin que existan costes financieros a cargo del sujeto pasivo, la compensación puede realizarse con otras deudas de naturaleza tributaria que tenga dicho operador con la Administración Pública.

#### 1.4.2.- La devolución del exceso

La devolución, por el contrario, supone una recuperación directa y líquida de las cuotas de IVA soportadas que no se hayan deducido en la autoliquidación correspondiente. El derecho a obtener la devolución de estas cuantías, cuando venga así previsto en las legislaciones nacionales, es, en todo caso, un derecho subordinado o subsidiario al derecho de deducción, del que procede. Así, la posibilidad de exigir de la Administración pública la devolución monetaria de las

---

<sup>66</sup> Como pone de manifiesto MICELI, en Italia durante un tiempo se incluyó esta posibilidad de realizar una compensación con otras deudas tributarias, denominada “compensación horizontal”, pero fue eliminada por el Decreto ley de 15 de septiembre de 2006 que introdujo la siguiente cláusula: “Sono in ogni caso escluse le procedure di detrazione e di compensazione dell’imposta sul valore aggiunto (del articulado de la Ley italiana del IVA)”. MICELI, R., “Il recupero dell’IVA detraibile tra principi...”, *op. cit.*, pp. 1889-1891.

<sup>67</sup> Resumen de la respuesta del TJUE a las cuestiones prejudiciales 3 y 4, siendo la que a nosotros incumbe la tercera: “3) ¿deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que se proceda a la devolución del [IVA] a través de una liquidación complementaria en la que se compense el importe a devolver con las deudas relativas a ese impuesto y a otros impuestos, determinadas todas ellas en la propia liquidación complementaria, y con otros créditos del Estado correspondientes a diferentes períodos impositivos, así como con los intereses devengados sobre dichos importes hasta la fecha en que se dicte la liquidación complementaria, [...]”.

cuotas excedentes no es más que una manifestación concreta y específica del crédito de impuesto que nace en las compras que surgen en la actividad del sujeto pasivo y sólo puede tener lugar una vez que se haya ejercido el segundo en una autoliquidación.

El art. 183 de la Directiva IVA establece, no obstante, una mención que otorga una aparente gran discrecionalidad a los EEMM a la hora de regular esta modalidad de restitución de las cuotas soportadas cuando afirma: “con las modalidades por ellos fijadas”. Para la interpretación de esta cláusula es necesario que hagamos referencia a la Sentencia de 25 de octubre de 2001, *Comisión contra Italia*, asunto C-78/00, que ha planteado los criterios de interpretación fundamentales en esta materia así como los límites que se pueden establecer. Es lógico pensar que, dado que la devolución implica una salida directa y neta de recursos económicos de las arcas públicas, los controles y los requisitos formales que se puedan establecer sean superiores para evitar conductas fraudulentas que implicarían no una menor recaudación sino una reducción estricta de los recursos públicos.

En la citada Sentencia el gobierno italiano proponía implementar la devolución a través de la dación de títulos de deuda con distintos plazos (hasta 10 años), que serviría para cancelar el derecho de crédito por el IVA deducido. El argumento del país transalpino era claro: la Directiva da discrecionalidad a los EEMM para establecer las modalidades de devolución aplicables para el excedente de IVA soportado. Las conclusiones del Tribunal, sin embargo, no se limitan al caso concreto sino que plantean el cuadro general sobre la neutralidad fiscal en el derecho subsidiario de devolución.

La Sentencia marca el fundamento básico de la devolución. En su apartado 33 lo erige como elemento fundamental para la consecución de la neutralidad fiscal, haciendo depender la discrecionalidad de los EEMM de este principio, de tal forma que estas modalidades deben siempre ser acordes con él y no provocar que carga alguna pueda recaer sobre los empresarios o profesionales<sup>68</sup>. El más relevante, no obstante, es el apartado 34, que dice así:

---

<sup>68</sup> STJCE *Comisión contra Italia*, ap. 33: “No obstante, ya que la devolución del excedente del IVA constituye uno de los elementos fundamentales que garantiza la aplicación del principio de neutralidad del sistema común del IVA, las modalidades fijadas por los Estados miembros no pueden ser tales que lesionen dicho principio haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del IVA.”

“De todo ello se desprende que las modalidades de devolución del excedente del IVA fijadas por un Estado miembro deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA. Lo anterior implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente. En todo caso, el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo”<sup>69</sup>.

La neutralidad fiscal exige el total y completo ejercicio del derecho a la deducción del IVA y, por ello, realizarlo a través de una devolución debe satisfacer los requisitos necesarios para su cumplimiento íntegro, sin excesivas dilaciones y sin que la modalidad adoptada presuponga costes financieros excesivos. De hecho, lo que planteaba Italia era prácticamente acabar con la posibilidad de reclamar dicha devolución, pues su dilación hasta 10 años suponía un ataque directo y bastante claro a la neutralidad fiscal.

Esto limita en gran medida la actuación de los EEMM, tanto en su libertad para optar por la dualidad compensación-devolución como para los requisitos formales que se puedan imponer, sobre todo, en este último caso. En primer lugar debemos afirmar que, pese a que la Directiva parece otorgar a los EEMM la capacidad por establecer sólo uno de ambos mecanismos, el principio de neutralidad fiscal parece requerir que existan ambos o, al menos, que pueda existir devolución del excedente no deducido en los casos en los que no fuese posible la compensación<sup>70</sup>. Además, entendemos que el plazo que establece el propio art. 183 de trasladarlo al periodo impositivo “siguiente” debería entenderse en sentido estricto, dada la conjunción que realiza la STJUE *Enel Maritsa Iztok 3 AD* con el art. 252, que limita la duración de estos periodos a un año<sup>71</sup>. Permitir a los EEMM

---

<sup>69</sup> Un análisis breve de las implicaciones de esta Sentencia en MONDINI, A., *Contributo allo studio del principio...*, *op. cit.*, pp. 392-393 y en BANCLOCHE PÉREZ, J., “La recuperación del IVA”, *op. cit.*, pp. 11-12.

<sup>70</sup> Estamos totalmente de acuerdo con la afirmación que realiza MONDINI: “Quindi anche se la Direttiva sembra sostanzialmente mettere sullo stesso piano il rimborso diretto e il riporto in avanti, anche per più periodi d’imposta, come mezzi tra loro alternativi per il «recupero» dell’eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione, gli Stati sembrano comunque tenuti a combinarli entrambi, in modo da non privare di effettività il «diritto alla neutralità impositiva».” MONDINI, A., *Contributo allo studio del principio...*, *op. cit.*, p. 393.

<sup>71</sup> El apartado 49 de la STJUE *Enel Maritsa Iztok 3 AD* en relación con el artículo 252 de la Directiva, afirma que la prolongación del periodo para compensar no parece extensible más allá del plazo que establece dicho artículo de un año, y que dentro de ese periodo sí se estaría

posponer indefinidamente la recuperación del crédito de impuesto hasta el momento en que se tuvieran cuotas de IVA repercutidas los suficientemente cuantiosas para ello podría suponer una carga financiera temporal para muchas empresas contrarias al principio de neutralidad. Pensemos, por ejemplo, en una sociedad que requiriera de ingentes gastos antes de comenzar su actividad, y en la que el plazo de recuperación o *payback* sea muy prolongado<sup>72</sup>. En estos casos no establecer la posibilidad de obtener la devolución de las cuotas soportadas y sólo la prolongación de la compensación año a año sería notablemente gravoso para los empresarios o profesionales.

Idéntico razonamiento podemos realizar en el supuesto contrario, en el que una empresa se ve abocada al cierre pero tiene comprometidos gastos futuros, posteriores al fin de su actividad económica, que deberá acometer y por los que soportará IVA. Es el caso de la STJCE *I/S Fini H*<sup>73</sup>, en la que el Tribunal de Luxemburgo considera que un sujeto pasivo que debe seguir abonando una renta de alquiler después de haber finalizado su actividad profesional continua pudiendo deducir el IVA correspondiente<sup>74</sup>. Si esta deducción sólo pudiera ejercerse a través de una compensación con cuotas futuras, que no van a existir en ningún caso, ya que se ha parado el ejercicio de actividades sujetas y gravables, el empresario o profesional estaría experimentando el coste de dicho IVA sobre gastos que se comprometieron directa y exclusivamente para el ejercicio de la actividad

---

dentro de la “libertad reconocida a los Estados miembros para fijar las modalidades de restitución del excedente del IVA”.

<sup>72</sup> Entendemos por *payback* el periodo de tiempo requerido para que una inversión recupere la inversión inicial. De acuerdo con ROSS, WESTERFIELD y JORDAN, el criterio del *payback* se define como “the amount of time required for an investment to generate cash flows sufficient to recover its initial costs”. ROSS, S., WESTERFIELD, R., JORDAN, B., *Fundamentals of Corporate Finance*, 9ª Edición, McGraw-Hill, 2010, p. 265.

<sup>73</sup> STJCE de 3 de marzo de 2005, *I/S Fini H*, asunto C-32/03.

<sup>74</sup> Conclusión de la STJCE *I/S Fini H*: “El artículo 4, apartados 1 a 3, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que procede considerar sujeto pasivo a efectos de este artículo a una persona que ha dejado de ejercer una actividad comercial, pero continúa abonando la renta y los gastos conexos del local que sirvió para ejercer la mencionada actividad debido a que el contrato de arrendamiento contiene una cláusula que impide resolverlo, permitiendo en consecuencia que dicha persona deduzca el IVA correspondiente a las cantidades pagadas por estos conceptos, siempre que exista una relación directa e inmediata entre los pagos realizados y la actividad comercial y se haya acreditado que no existió intención de actuar de forma fraudulenta o abusiva.”

económica, infringiendo así el principio de neutralidad fiscal<sup>75</sup>. Consideramos, por tanto, que la dicotomía compensación/devolución no es tal, sino que las distintas Sentencias del Tribunal de Justicia, así como la implementación del principio de neutralidad fiscal requieren la existencia de ambas formas o, por lo menos, de la posibilidad de afrontar una devolución monetaria directa, sobre todo en aquéllos casos en los que la compensación pueda prolongarse en el tiempo excesivamente o, directamente, no ocurrir.

Los mismo criterios que nos llevan a plantear la necesidad de que exista siempre un derecho de devolución son lo que deben contemplarse a la hora de determinar los requisitos, límites y requerimientos formales que se puedan imponer a la hora de su solicitud. Éstos no podrán ser tales de poner en riesgo el efectivo cumplimiento del derecho de crédito que supone la deducción, ni establecer unos costes financieros que resulten excesivamente gravosos para los empresarios o profesionales. De nuevo, el principio de neutralidad fiscal exige que todo aquello que suponga un requisito potencial al ejercicio de este derecho sea acorde al principio de proporcionalidad y, en ningún caso, suponga una limitación del mismo<sup>76</sup>. Similar análisis podemos hacer de los plazos que puedan establecer los EEMM de la conjunción de derecho de deducción y el subordinado de obtención de la devolución de las cuotas excedentes. Ambos deben ser conformes con el principio de neutralidad, sin poder su regulación impedir el ejercicio correcto del derecho de crédito ni permitir que la posible caducidad del primero afecte a la realización del segundo<sup>77</sup>.

---

<sup>75</sup> Como afirma JOSEPH, que se centra, al igual que la Sentencia, en el carácter deducible de dichos gastos y no en el método de ejecutar dicho crédito, la clave es que esos gastos sean consecuencia inevitable de la actividad económica y que, en tal caso, la consideración de sujeto pasivo continuaría existiendo con respecto a éstos y, con ello, el derecho a deducir el IVA soportado. JOSEPH, A., “The vexed question of deductibility – *Fini H* and the position in Australia and New Zealand”, *International VAT Monitor*, Vol. 17, Nº 3, 2006, p. 194.

<sup>76</sup> Podemos citar en este sentido la STJCE de 11 de junio de 1998, *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises*, asunto C-361/96, que haciendo alusión al principio de no discriminación, que como hemos visto tiene un contenido subsumible en el principio de neutralidad, establece que determinados requisitos formales, como el requerimiento de que la factura por la que se pide una devolución (en este caso conforme a la 8ª Directiva y no del excedente de la declaración nacional, pero es un supuesto extensible a nuestro análisis), serían excesivos si impedirían la devolución. Exige el Tribunal que estos requisitos, por tanto, no pongan en entredicho el efectivo cumplimiento del derecho de deducción.

<sup>77</sup> Nos referimos a la polémica que ha existido en este caso en España, donde el Tribunal Supremo ha debido pronunciarse en varias ocasiones en contra de la doctrina de la Administración Tributaria así como de los Tribunales Económico-Administrativos y donde ha hecho prevalecer el principio de neutralidad fiscal en el ejercicio del derecho a la devolución. Sobre la STS de 4 de

#### 1.4.3.- La devolución de las cuotas soportadas por operadores no establecidos en el EM de adquisición

Existe un supuesto en el que el ejercicio del derecho de deducción no contempla la posibilidad de optar por la compensación y en el que la única opción posible es la devolución. Se trata de aquéllos supuestos contemplados en los artículos 170 y 171 de la Directiva IVA. En ellos se regula la base de las devoluciones que debe hacerse del IVA soportado por operadores no establecidos en el EM de adquisición y que sean, respectivamente, no residentes en la UE o establecidos en otro país comunitario. La normativa que regula estos procedimientos de devolución está contenida en las citadas 8ª y 13ª Directivas IVA que están también basadas en el principio de neutralidad fiscal pero implican una mezcla de su vertiente interna y externa<sup>78</sup>. Así, su motivación es cumplir con la neutralidad interna por cuanto el IVA no debe suponer un coste para el empresario, ni siquiera para el no establecido dentro de la UE (en línea con la exención a las

---

julio de 2007 así como las que le han seguido consolidando esta doctrina, SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “Devolución de excesos no deducidos...”, *op. cit.*, pp. 4-5 (versión web): “Así pues, mientras que el derecho a compensar las cuotas soportadas debe ejercitarse en el mencionado plazo de cuatro años, el derecho a solicitar la devolución puede efectuarse sin sujeción a idénticas reglas de cómputo temporal que la compensación. Dicho de otra manera, durante los cuatro primeros años, existen dos alternativas para el contribuyente (compensar u obtener la devolución). Pasado ese tiempo, y bajo determinadas circunstancias, aún podría obtenerse la devolución. Por la simple circunstancia de que estos derechos sean alternativos y excluyentes, no se puede concluir que uno caduca si el otro ha vencido. Simplemente, desaparece la posibilidad de elegir entre los dos, pero no puede esfumarse un verdadero derecho de crédito por haberse extinguido una alternativa al mismo”. En el mismo sentido, JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., SUÁREZ AGAPITO, J., “Devolución de los excesos de cuotas...”, *op. cit.*, p. 11 (versión web) que afirman: “Así, pues, dada la limitación temporal expresa contenida en el primer párrafo del art. 99.Cinco relativa a la posibilidad de compensar excesos de cuotas soportadas, consideramos que una interpretación de la norma compatible con el principio de neutralidad debe conducir a la extensión del plazo para solicitar la devolución más allá de los cuatro años indicados”.

<sup>78</sup> Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro, y Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad).



exportaciones). Al mismo tiempo, tienen en cuenta conceptos relacionados con la vertiente externa del principio, reglas de localización, concepto de lugar de establecimiento, etc.<sup>79</sup>, todo ello pensado para no influir en la libre toma de decisiones económicas y en la libre competencia en el mercado interno<sup>80</sup>.

Ambas normas tienen el objetivo de permitir deducir el IVA, en sus lugares de residencia, a aquéllos sujetos empresarios que hayan soportado el tributo sin que se les haya podido aplicar una inversión del sujeto pasivo o la exención a las exportaciones. Si bien el procedimiento de la 13ª Directiva IVA no ha tenido mayores problemas en su aplicación, los importantes costes administrativos y la dificultad de obtener una devolución real de acuerdo con los mecanismos de la 8ª Directiva motivaron su sustitución por la citada Directiva 2008/9/CE<sup>81</sup>. Los cambios introducidos deben, por tanto, permitir un correcto funcionamiento de las devoluciones de las cuotas soportadas que no puedan ser compensadas por no presentar autoliquidación de IVA en el país en el que se realiza el gasto. Sólo así se puede alcanzar el funcionamiento interno necesario que requiere el tributo para poder considerarse neutral también en su vertiente externa intra-UE pues si las compras realizadas en otros EEMM no son deducibles íntegramente (o en la medida en que puedan deducirlas en función de su actividad sujeta en el EM de residencia<sup>82</sup>) se ataca frontalmente al mercado interno fomentando las compras

---

<sup>79</sup> EASAJAS, S. A., “Foreign companies, tax shifts and VAT refunds in the EC”, *International VAT Monitor*, Vol. 9, nº 6, 1998, pp. 204-214.

<sup>80</sup> Como afirman el primer artículo de cada una de estas Directivas, el procedimiento de devolución es sólo aplicable a “sujetos pasivos” entendiendo este término de acuerdo con lo establecido por la Directiva IVA o la anterior 6ª Directiva.

<sup>81</sup> Esta reflexión es ofrecida por DE LA FERIA, que afirma que la devolución a empresarios de fuera de la UE respetaba la integridad del derecho a la deducción del IVA pero que los problemas que se plantean en las restituciones entre EEMM fueron notables y así reconocidas por la propia Comisión Europea. DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, op. cit., pp. 92-93.

<sup>82</sup> Como afirma WILLE, los nuevos mecanismos electrónicos deben agilizar que los EEMM de residencia informen a aquéllos en los que se solicita la devolución, lo antes posible, del status del sujeto pasivo y de si éste tiene el derecho de deducción íntegro o sólo parcial para que la devolución intra-UE se realice en ese porcentaje, incrementando con ello la neutralidad de las compras intra-UE: “Taxable persons entitled to a partial deduction of input VAT in the Member State of establishment will, from 2010, also receive a partial refund in the other Member States on the basis of the same deductible percentage and, where quarterly claims are based on a provisional deductible ratio, the Refund Directive provides how under supervision of the Member State of establishment, the applicant must adjust the initial refund(s). That amendment enhances the neutrality of the VAT system as compared to the current refund rules that are silent in this

nacionales y desfavoreciendo las transacciones entre EEMM. Es fundamental, por tanto, que las devoluciones se hagan de tal forma que el resultado sea idéntico a si la compra se hubiese realizado en el país de establecimiento, minimizando costes indirectos y el coste financiero para los agentes económicos. Sin embargo, no debemos perder de vista que la naturaleza de esta devolución es cumplir el objetivo básico del derecho de deducción, siendo una acción derivada de la necesaria efectividad del primero<sup>83</sup>.

Por último, queremos comentar que en el caso de la restitución de cuotas de IVA incorrectamente ingresadas, aunque también se trate de un procedimiento de devolución, y pese a que ha sido también objeto de un profundo desarrollo conforme al principio de neutralidad por parte del TJUE, no representa una devolución del excedente de IVA no deducido. Por el contrario, es resultado de una actuación incorrecta, sea de la Administración o de los obligados tributarios, y origina un derecho de devolución de ingresos indebidos. La neutralidad fiscal exige que estos errores puedan ser resueltos de forma que el tributo no suponga un coste para el empresario, aunque no reconoce por ello nuevos derechos a los operadores salvo en ocasiones en las que no hacerlo implique una vulneración inevitable del principio<sup>84</sup>. Pese a todo, este tipo de devoluciones no son el resultado

---

respect”. WILLE, P., “VAT refunds in the EU from 2010”, *International VAT Monitor Vol. 20, n° 1*, 2009, p. 5.

<sup>83</sup> Esta relación necesaria entre devolución y ejercicio de derecho a deducción viene puesta de manifiesto por PEIROLO. El autor, analizando un caso de devolución de los gastos hechos por una sociedad inglesa en Italia, afirma: “Detto ciò, il rimborso in oggetto presuppone la detraibilità dell’imposta? La risposta, affermativa, traspare dal *recasting* della VI direttiva [...] che non disciplina autonomamente il rimborso, limitandosi a stabilire quando l’imposta «a monte» è detraibile e, quindi (anche), rimborsabile”. PEIROLO, M., “Limiti al rimborso IVA per i soggetti non residenti se difetta l’inerenza dell’acquisto”, *Corriere Tributario n° 27*, 2009, pp. 2209.

<sup>84</sup> En la STJCE de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma*, asunto C-35/05, observamos como en el caso de una repercusión excesiva del IVA la legislación nacional puede establecer que sea el sujeto pasivo el que pueda pedir la devolución y no el comprador. Al mismo tiempo, entiende el Tribunal que la imposibilidad del primero para pedir la restitución del IVA sin dar la posibilidad de hacerlo al que sufre dicho gravamen implicaría una infracción del principio de neutralidad haciendo soportar el impuesto indebidamente pagado en el empresario que no puede deducir esta cantidad. Así concluye el Tribunal: “Los principios de neutralidad, de efectividad y de no discriminación no se oponen a una legislación nacional como la que se cuestiona en el asunto principal, según la cual sólo el prestador de los servicios puede solicitar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas en concepto de impuesto sobre el valor añadido a las autoridades fiscales y el destinatario de los servicios puede ejercer una acción de Derecho civil para reclamar a dichos prestador las cantidades abonadas en exceso. Sin embargo, en el caso de que la devolución del impuesto resulte imposible o excesivamente difícil, los Estados miembros

lógico del ejercicio del derecho de crédito que supone la deducción del IVA soportado, por lo que debe ser diferenciado de este procedimiento, aunque sus efectos supongan un desembolso similar de recursos hacia el obligado tributario o el que ha realizado la compra.

## **2.- REQUISITO OBJETIVO DEL DERECHO DE DEDUCCIÓN**

Establecida la neutralidad fiscal como razón de ser del derecho de deducción, es fundamental que los requisitos que se impongan para su ejercicio sean acordes con dicho principio. Para ello, debemos comenzar por el análisis detallado de los artículos de la Directiva IVA que lo regulan, pues podremos extraer las claves fundamentales a tratar. El inicio del artículo 168 trae a colación la base normativa del requisito objetivo o material de la deducción IVA: “En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir...”.

Siguiendo la vertiente de igualdad de trato del principio de neutralidad, no deben poder deducir aquéllos gastos que no se atribuyan a su actividad imponible. De poder evitar el gravamen del tributo para aquellos desembolsos que no se usaran en la actividad empresarial se estaría infringiendo la igualdad de trato requerida por el principio de neutralidad, pues estarían disfrutando de un gravamen menor que el de un consumidor final, pese a estar actuando en calidad de sujeto privado<sup>85</sup>.

Por tanto, para no influir en la libre competencia, el tratamiento de los gastos deducibles tiene que ser igual en función de su afectación, y debemos para

---

deben establecer los instrumentos necesarios para permitir a dicho destinatario recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad”. Un análisis de las normas de devolución de ingresos indebidos y el principio de neutralidad, también estudiando la Sentencia *Reemtsma*, se recoge en TESAURO, F., “Il principio europeo di neutralità dell'IVA e le norme nazionali non compatibili in materia di rimborso dell'indebito”, *Giusrisprudenza italiana*, n° 8-9, 2011.

<sup>85</sup> Como afirma GARCÍA NOVOA, cuando los bienes no se adquieren para una finalidad empresarial el sujeto pasivo se comporta como consumidor final y como tal debe ser tratado a efectos del impuesto. Diferente razonamiento realiza para el supuesto de que se desarrolle una actividad sujeta y exenta. En estos casos, afirma, se rompe la neutralidad del impuesto, pues pese a tratarse de una actividad empresarial, el IVA se convierte en un coste más del empresario, distorsionando su carácter de tributo sobre el consumo. GARCÍA NOVOA, C., “La Deducción en el IVA”..., *op. cit.*, p. 35.

ello atender al art. 168. El requisito que estamos denominando “objetivo” es el referente al destino o uso que se debe hacer de los gastos en que incurra un sujeto pasivo cuando actúa en el ejercicio de su actividad profesional. Así, se trata de una vertiente de naturaleza compleja, pues relaciona *inputs* con *outputs*, es decir, gastos con ingresos. Exige que las salidas de caja por las que se soporta el impuesto tengan una finalidad empresarial dedicada al desarrollo de una labor que dé lugar a la realización de hechos imponibles por los que se devenguen cuotas del tributo.

La realización de un análisis estrictamente literal de la primera frase del art. 168 nos da las claves fundamentales de este requisito objetivo. Por un lado, los gastos deben acometerse para afrontar “sus operaciones gravadas”. Este enunciado hace referencia a la finalidad que han de tener los gastos y al tipo de actividad que puede provocar el nacimiento de un derecho de crédito respecto al impuesto con el que van a ser cargados. Por otro lado, la primera parte de la frase, “En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de...”, no se refiere únicamente al destino, sino al tipo e intensidad de la relación que debe existir entre gasto y actividad económica para que pueda considerarse deducible el IVA. Éste es, ciertamente, el punto clave a analizar dentro del requisito objetivo del derecho a deducción. La Directiva regula en profundidad las actividades que se van a considerar generadoras del derecho a deducción. No obstante, la existencia de una relación suficiente entre un gasto y un hecho imponible o conjunto de ellos requiere de una apreciación basada en el principio de neutralidad y en sus diversas manifestaciones en este ámbito. No existe una regulación que indique cual es el grado de intensidad necesaria para considerar si una compra es suficientemente conveniente para la actividad profesional o, por el contrario, debe ser considerada como gasto de consumo privado. De hecho, debido a que es una apreciación que va a depender en gran medida de los casos concretos, entendemos que la solución debe ser aplicar el principio básico del IVA, la neutralidad fiscal, en su interpretación, y no intentar establecer unos criterios excesivamente detallados que, probablemente, no cubrirían todos los casos y generarían más problemas que soluciones.

## **2.1.- Gastos objeto del derecho de deducción y operaciones susceptibles de generar el crédito de impuesto**

### **2.1.1.- Operaciones gravadas y otras que generan derecho a deducción**

El término específico que emplea la Directiva para determinar las operaciones económicas cuyos gastos son deducibles es el de “operaciones gravadas”. Por éstas deberíamos entender, en principio, todas las actividades empresariales sujetas y no exentas en el impuesto, es decir, aquéllas por las que se va a trasladar la carga del tributo a un sujeto posterior<sup>86</sup>, sea empresario o particular<sup>87</sup>. Entran dentro de esta categoría todas las actuaciones contenidas en el Título IV de la Directiva IVA, titulado Hecho Imponible, y en el que se realiza tanto una definición de los conceptos de Entregas de bienes (arts. 14 a 19), Adquisiciones intracomunitarias de bienes (arts. 20 a 23), de Prestaciones de servicios (arts. 24 a 29) y de Importación de bienes (artículo 30).

En teoría, únicamente los bienes y servicios comprados para desarrollar estas cuatro actividades gravadas, siempre que no fueran objeto de alguna exención de las contenidas en el Título IX de la Directiva<sup>88</sup>, podrían ser deducibles. El artículo 169 introduce, sin embargo, excepciones a esta idea general que debemos

---

<sup>86</sup> También entran en esta definición los supuestos en los que el traslado de la carga del impuesto se produce a través de la auto repercusión que tenga que hacer el adquirente de acuerdo con la regla de inversión del sujeto pasivo que rige en las adquisiciones intra-UE.

<sup>87</sup> Por ejemplo, algunas legislaciones nacionales, como la italiana, han desarrollado este concepto de operaciones gravadas y han introducido en su normativa la exclusión de la deducción en los casos de operaciones no sujetas y de actividades sujetas pero exentas. Así ocurre en el artículo 19.2 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633: “Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19-bis2. In nessun caso è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni o servizi utilizzati per l'effettuazione di manifestazioni a premio”. En este sentido se pronuncia CENTORE: “il predetto principio deve intendersi finalizzato ad evitare che possano beneficiare della detrazione quei beni e quelle prestazioni di servizio che non vengono utilizzati nell'esercizio dell'attività d'impresa e, pertanto, nei loro confronti il soggetto imprenditore si configura quale consumatore finale e quindi contribuente di fatto e non anche soggetto passivo”. CENTORE, P., *IVA Europea. Aspetti interpretativi...*, op. cit., p 748.

En el caso de la normativa española, el art. 92. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), realiza una enumeración de las operaciones que dan lugar a este derecho, aunque no se refiere a las que lo excluyen: “Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones: 1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto. 2. Las importaciones de bienes. 3. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1 c) y d); 84.uno.2 y 4, y 140 *quinque*, todos ellos de la presente Ley. 4º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1 y 16 de esta Ley.”

<sup>88</sup> Título IX, denominado “Exenciones”, y que comprende los artículos 131 a 166.

analizar desde el prisma de la neutralidad<sup>89</sup>. Este artículo añade actividades a las gravadas normales (“además” de las del art. 168, dice su enunciado) que dan lugar al derecho a deducir el IVA soportado. La primera de ellas es propia de la estructura del impuesto y de la neutralidad interna que se pretende alcanzar en él a través del criterio de imposición en destino. Se podrán deducir los gastos que se utilicen para cualquiera de las “actividades económicas” que regula la Directiva IVA que se hayan desarrollado fuera del Estado Miembro de residencia y que, de haberse realizado en ese territorio, hubieran generado el crédito de impuesto correspondiente<sup>90</sup>. En otras palabras, son susceptibles de generar un crédito de impuesto los costes que soporten las actividades propias de la empresa pero que por sus reglas de localización tengan lugar en EM distinto del de residencia. Podríamos decir que este primer apartado es complementario del siguiente, que permite la deducción para todo un conjunto de operaciones de exportación y entregas intra-UE que, de acuerdo con los distintos artículos de la Directiva que las regulan, están exentas. Decimos que son apartados complementarios porque el apartado a) va a adquirir vigencia cuando el desarrollo de actividades en otros países no encuentre su lugar dentro de las actividades objeto de deducción del art. 169. b), lo cual limita enormemente su campo de actuación.

En la práctica, las operaciones a las que el art. 169 a) otorga el derecho de deducción se refieren fundamentalmente a prestaciones de servicios cuyas reglas de localización sean en destino y que hace que el IVA repercutido deba abonarse en el EM de consumo, pero el derecho de crédito lo reconozca y lo satisfaga el EM

---

<sup>89</sup> Estas “excepciones a las excepciones” para hacer determinadas operaciones “fiscalmente inocuas” han sido calificadas por NEUMARK como un ejemplo claro de dirigismo fiscal que, según el autor, es una constante de la imposición sobre el volumen de ventas. NEUMARK, F., *Principios... op. cit.* p. 261. Estando de acuerdo con el autor, en esta ocasión, las excepciones (deducción) a las excepciones (exenciones), permiten incrementar la neutralidad del impuesto, lo que va en beneficio de su verdadera naturaleza tributaria.

<sup>90</sup> El art. 169. A) establece la deducción de los gastos empleados en “sus operaciones correspondientes a las actividades contempladas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9, efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto debe devengarse o pagarse, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en dicho Estado miembro”. En este sentido, el art. 9.1 regula, en su segundo párrafo, el concepto de actividades económicas a efectos del IVA: “Serán consideradas «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”.

de establecimiento. Es el caso que presentó la Sentencia EGN<sup>91</sup>, en la que una empresa italiana realizaba una prestación de servicios de telecomunicación a otra irlandesa. Estos servicios se localizaban en el Estado de destino, es decir, el de residencia o establecimiento de su perceptor (actualmente regulado en el art. 44 de la actual Directiva IVA)<sup>92</sup>. Sin embargo, la Sentencia obliga al Estado italiano a permitir la deducción y el correspondiente derecho de devolución al sujeto pasivo por los gastos realizados en Italia y correspondientes a dicha prestación<sup>93</sup>.

La única limitación que se establece, con toda lógica, para deducir los gastos de las operaciones realizadas fuera del EM en que se ejercita dicho derecho es que la exportación o entrega intra-UE esté sujeta y no exenta en el EM de residencia. Lo contrario implicaría que las sociedades que desarrollaran su actividad en otros EEMM, en los que tributarán (en la mayoría de casos) estas operaciones de acuerdo con las reglas de imposición en destino, no experimentarían las limitaciones a la deducción que provoca realizar las actividades exentas que establece cada EEMM adquiriendo, con ello, una ventaja competitiva respecto a las que prestasen operaciones exentas en el propio Estado.

Existen dos conjuntos adicionales de operaciones que, no debiendo por regla general permitir el derecho a la deducción por estar exentas (y por tanto operaciones no gravadas conforme al art. 168), están expresamente permitidas por

---

<sup>91</sup> STJCE de 2 de julio de 2009, *EGN BV*, asunto C-377/08.

<sup>92</sup> El apartado 30 de la Sentencia hace referencia al art. 1 de la Decisión 92/207/CE que localizaba las prestaciones de servicios de telecomunicaciones entre sujetos pasivos en el EM del perceptor de dicho servicio. El apartado 32 lo afirma claramente: “Pues bien, del propio tenor literal del artículo 9, apartado 2, letra e), de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 1, párrafo primero, de la Decisión 97/207, se deduce que el lugar de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones servidas a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, si bien fuera del país del prestador, es el lugar donde el destinatario tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente para el que se haya efectuado la prestación de servicios o, en su defecto, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual.”

<sup>93</sup> La conclusión del Tribunal es tajante: “Habida cuenta de todo lo anterior, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 17, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un prestador de servicios de telecomunicaciones, como el del asunto principal, que se halle establecido en el territorio de un Estado miembro, está facultado, en virtud de esta disposición, para deducir u obtener la devolución en ese Estado miembro, del IVA soportado por los servicios de telecomunicaciones que se hayan prestado a una empresa que tenga su domicilio en otro Estado miembro, mientras que tal prestador se habría beneficiado de ese derecho si los servicios de que se trata se hubiesen prestado en el interior del primer Estado miembro”.

el art. 169<sup>94</sup>. El primero de ellos incide en la primera letra del artículo 169 antes comentada. Enumera un conjunto de operaciones de exportación y vinculadas al tráfico internacional de bienes así como a determinadas entregas intracomunitarias<sup>95</sup>. Permitiendo que se deduzcan las cuotas soportadas se están transformando todas estas exenciones en lo que se ha venido llamando transacciones con “tipo cero”<sup>96</sup>. El razonamiento a realizar desde el punto de vista de la neutralidad fiscal es claro: La deducción presente en este tipo de operaciones permite que las ventas hacia otros EEMM o hacia terceros países se hagan con el mismo coste para el empresario que si se hicieran desde dentro del territorio al que destinan su actividad. Si no se consintiera el crédito por las cuotas soportadas se estaría desincentivando el comercio exterior e incluso el intracomunitario, pues los costes fiscales para los sujetos pasivos extranjeros de realizar operaciones interiores serían notablemente inferiores, dado que de producirse dentro de su propio Estado sí se permitiría la deducción. Para evitarlo es necesario, por tanto, que los bienes salgan libres del IVA del Estado de exportación o entrega intra-UE.

Más allá de los inconvenientes que presenta cualquier obstáculo a las exportaciones en términos de balanza comercial de la UE, la neutralidad fiscal requiere que no se condicione la actividad de los empresarios. Sin este derecho a deducción, el mercado interno, verdadero objetivo de la armonización de la fiscalidad indirecta, simplemente no existiría, pues las empresas nacionales tendrían una ventaja casi insuperable respecto de las establecidas en otros EEMM.

---

<sup>94</sup> Un análisis de los supuestos contemplados en el art. 169 de la Directiva IVA en MANDÓ, G., MANDÓ, D., *Manuale dell’Imposta sul Valore Aggiunto*, IPSOA, Rozzano, 2013, pp. 503-506.

<sup>95</sup> El artículo 169. B) permite la deducción de las siguientes operaciones: “operaciones exentas conformes a los artículos 138, 142 y 144, los artículos 146 a 149, los artículos 151, 152, 153 y 156, la letra b) del apartado 1 del artículo 157, los artículos 158 a 161 y el artículo 164”. El artículo 138 hace referencia a las exenciones en las entregas de bienes intracomunitarias, el 142 para prestaciones de transporte también entre EEMM. El 144 establece, por su parte, la exención de las prestaciones de servicios que se refieran a las importaciones de bienes. Los artículos 146 a 149 regulan las exenciones relativas a las exportaciones y a los transportes internacionales, y el 151 y 152 las exenciones de operaciones asimiladas a las exportaciones. El art. 153 regula las exenciones de las prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de terceros que actúen en las actividades de exportación, mientras que los artículos 156 y siguientes regulan las exenciones de las operaciones vinculadas al tráfico internacional de bienes, fundamentalmente las operaciones con depósitos aduaneros, depósitos distintos de los aduaneros y regímenes similares (arts. 156 a 161), y el art. 164 introduce la exención para importaciones y adquisiciones intracomunitarias efectuadas con objeto de servir para una exportación.

<sup>96</sup> TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, op. cit., p. 1034.



Todo ello hace que la neutralidad externa dependa fundamentalmente de que se cumpla la vertiente interna permitiendo la deducción de estas operaciones. La neutralidad externa, tanto intra como extra-UE, requiere que los consumidores de los otros Estados, sean miembros o no, puedan decidir su consumo sin condicionantes económicos y, para ello, los productores UE deben poder afrontar sus operaciones sin experimentar el coste del IVA, tal como ocurre en sus actividades nacionales

El segundo grupo de operaciones, regulado en el art. 169 c), permite la deducción para toda una serie de prestaciones, fundamentalmente financieras y de seguros<sup>97</sup>, siempre que se trate de operaciones con un destino fuera de la Comunidad<sup>98</sup>. Este artículo tiene un objetivo claro de no perjudicar al sector financiero en su actividad internacional, sobre todo cuando el motivo de establecer las exenciones en el mismo es de carácter técnico y no de interés general. Lastrarlos con un gravamen no deducible perjudicaría su competitividad a nivel internacional, condicionando las decisiones de consumo de los agentes no comunitarios, que podrían encontrar un servicio con mejor precio en empresas de países sin IVA. Por ello, la deducción se consiente también cuando se produce una exportación de este tipo de actividades. Pese a tratarse de un sector muy complejo, este tercer apartado también va en la línea de los dos anteriores, transformando

---

<sup>97</sup> La deducción se permite para las “operaciones exentas conforme a las letras a) a f) del apartado 1 del artículo 135”, siendo éstas las siguientes: “Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: a) las operaciones de seguro y reaseguro, incluidas las prestaciones de servicios relativas a las mismas efectuadas por corredores y agentes de seguros; b) la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron; c) la negociación y la prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de garantía, así como la gestión de garantías de créditos efectuada por quienes los concedieron; d) las operaciones, incluida la negociación, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos; e) las operaciones, incluida la negociación, relativas a las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago, con excepción de las monedas y billetes de colección, a saber, las monedas de oro, plata u otro metal, así como los billetes, que no sean utilizados normalmente para su función de medio legal de pago o que revistan un interés numismático; f) las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores, con excepción de los títulos representativos de mercaderías y los derechos o títulos enunciados en el apartado 2 del artículo 15”.

<sup>98</sup> Este destino puede ser inmediato, por estar el destinatario establecido en un tercer país, o mediato, por estar directamente relacionadas con actividades de exportación de bienes. El art. 169 c) *in fine* establece, por tanto, la siguiente limitación: “cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando estas operaciones estén directamente relacionadas con los bienes que se destinan a ser exportados fuera de la Comunidad”.

determinadas exenciones en tipos cero para no lastrar la neutralidad externa de las empresas tanto en el comercio intra como extra UE, consolidando el principio de imposición en destino<sup>99</sup>. Así, el art. 169 permite la deducción introduciendo un tipo cero para las exportaciones, entregas de bienes y para el resto de actividades desarrolladas en otros Estados (fundamentalmente prestaciones de servicios) siempre que éstas no estén exentas, con la excepción de las prestaciones financieras o de seguros a destinatarios extra-UE.

### 2.1.2.- Gastos objeto de derecho a deducción del IVA soportado

El artículo 168 de la Directiva IVA sienta las bases del régimen de deducción en el impuesto. El principio de neutralidad no debe servir para que cualquier gasto que realice un empresario o profesional pueda ser deducible, ni para que cualquier salida de caja represente un crédito contra la Hacienda pública. Definir cuáles son los gastos que pueden generar cuotas deducibles y en qué circunstancias surge dicha deuda compensable es la forma de concretar los límites de la neutralidad fiscal y la forma en que esta debe ser aplicada. Así, el art. 168 tiene una doble función esencial: regula los gastos que pueden ser objeto de deducción y, como veremos en el próximo apartado, afirma la vertiente del principio de neutralidad como requisito objetivo de la deducción, a través de lo que ha venido siendo calificado por la doctrina como principio de inherencia<sup>100</sup>.

Realmente, los cinco apartados que introduce el art. 168 no son más que una recopilación de los distintos hechos imponibles y operaciones asimiladas que conllevan el devengo del IVA y, por ende, la deducción si el que realiza la adquisición es un empresario o profesional. El art. 168. a) establece el derecho a deducción por los bienes y servicios adquiridos dentro del Estado Miembro de establecimiento del sujeto pasivo<sup>101</sup>. El apartado c) consolida el derecho a deducir las cuotas soportadas en las operaciones de adquisición intracomunitarias de

---

<sup>99</sup> Debemos recordar, como hacen TERRA y KAJUS, que las prestaciones financieras y de seguros cuya deducción se permite cuando se realicen fuera de la Comunidad, de acuerdo con las reglas de localización de dichas prestaciones de servicios, son gravadas en el país de destino o consumo. TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, op. cit., p. 1034.

<sup>100</sup> GREGGI, M., *Il Principio d'Inerenza...*, op. cit.

<sup>101</sup> Art. 168. a) establece el derecho a deducir “el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo”.

bienes<sup>102</sup>, mientras que el d) lo contempla para operaciones asimiladas a estas<sup>103</sup>. Por su parte, el apartado e) introduce este derecho para el IVA con que han sido gravadas las importaciones realizadas por el sujeto pasivo<sup>104</sup>.

Hemos dejado a un lado el apartado b) del art. 168 para profundizar en él en mayor medida, pues representa un factor de gran importancia para el principio de neutralidad. Introduce el derecho a deducción para “el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27”. Estos artículos hacen referencia a lo que se ha venido denominando como autoconsumos o, en terminología inglesa, *internal supplies*. Se trata, de forma sintética, de la producción de bienes dentro de la empresa y su afectación a las necesidades de ésta<sup>105</sup>. La sujeción de estas actividades sólo es posible cuando de haberse realizado la compra a otro sujeto pasivo el empresario no tuviera derecho a deducir la totalidad del IVA, es decir,

---

<sup>102</sup> Art. 168 c): “el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2”. El artículo al que se hace referencia establece la sujeción de las adquisiciones intracomunitarias normales, que no se tratan de medios de transporte nuevos ni de productos sujetos a impuestos especiales: “1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes: b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro: i) por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en los artículos 33 y 36”.

<sup>103</sup> Art. 168 d): “el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22”. A la primera parte, relacionada con el art. 21 haremos referencia a continuación. Por su parte, el art. 22 hace referencias a adquisiciones intracomunitarias realizadas en el marco de la OTAN (Organización del Tratado del Atlántico Norte).

<sup>104</sup> Art. 168 e): “el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro”. Los requisitos formales para que pueda aplicarse la deducción respecto de las importaciones son específicos y distintos de los habituales para las entregas de bienes o prestaciones de servicios normales. Por ejemplo, se requerirá la posesión de un documento acreditativo de la importación que lo consigne como destinatario o importador de acuerdo con el art. 178.e).

<sup>105</sup> El artículo 18.a) de la Directiva IVA dice así: “Los Estados miembros podrán asimilar a una entrega de bienes a título oneroso las operaciones siguientes: a) la afectación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, contruidos, extraídos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no le origine el derecho a la deducción total del IVA”.

cuando realice operaciones exentas o no sujetas que hagan que no puedan deducir la totalidad de gastos empleados en su actividad<sup>106</sup>.

La razón de gravar la afectación de bienes producidos en la empresa, como el motivo de limitar su gravamen a supuestos en que no exista deducción total es, como no puede ser de otra manera, alcanzar una mayor neutralidad fiscal. Gravar el autoconsumo con IVA provoca que a los empresarios o profesionales les sea indiferente a efectos fiscales producir bienes y autoconsumirlos o comprarlos a otro operador. Por ambas operaciones serán gravados con IVA por el valor de los bienes, y el porcentaje de deducción que usarán para ambas operaciones será idéntico. Si el autoconsumo no fuera gravado, en caso de porcentajes de deducción inferiores al 100 % producir un bien en la propia empresa y afectarlo tendría un menor coste fiscal que adquirirlo a un tercero, lo que potenciaría claramente la integración vertical de las empresas que no dedujesen todo el IVA soportado. En el caso opuesto, en que el sujeto pasivo puede deducir todo el IVA, gravar el autoconsumo no tendría ningún efecto, pues se autogeneraría una factura con IVA repercutido que deduciría íntegramente, sin más efectos que el de la burocracia y los costes indirectos del operador.

Así, la neutralidad fiscal exige que los autoconsumos estén gravados cuando no se pueda deducir el IVA al completo, para cumplir las tres vertientes del principio: no discriminar la compra de un bien de un agente externo, no distorsionar la competencia fomentando la integración vertical por motivos meramente fiscales y, por último, no alterar la libre toma de decisiones económicas, que deberá fundamentarse en alcanzar un óptimo de costes, sea comprar el producto o generarlo en su empresa, y no la opción con menor carga tributaria. Todo ello nos lleva a reconocer el derecho a deducir el IVA generado por estas operaciones de autoconsumo, reconocido en el art. 168 e) y, también en

---

<sup>106</sup> TERRA y KAJUS constatan la distorsión de la competencia que se produciría de no gravarse este autoconsumo, que haría que comprar los materiales y servicios instrumentales y producir el bien dentro de la empresa para su afectación fuera más barato que comprarlo (toda vez que el trabajo no viene gravado con IVA). Afirma, además, que este artículo parece encuadrarse en el ámbito de la prorrata que se aplica cuando el sujeto pasivo realiza operaciones sujetas y exentas. TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, *op. cit.*, pp. 1031-1032. Sin embargo, entendemos que no hacer referencia a este criterio de reparto, sino al hecho de que no se origine la “deducción total del IVA” es debido a que se contempla también el supuesto de que se realicen actividades no sujetas, por ejemplo gratuitas, en las que no se aplicaría la prorrata sino criterios de reparto de la deducción discrecionales para cada Estado Miembro, pero que provocaría igualmente que el autoconsumo estuviera gravado y sólo fuera deducible el porcentaje que determinara dicho criterio nacional establecido.

la referencia de las operaciones asimiladas al autoconsumo del art. 21 de la Directiva IVA, que atienden a las adquisiciones intracomunitarias de bienes de la propia empresa<sup>107</sup>. Respecto a la referencia a la deducción de las cuotas del art. 27 valen las reflexiones hechas hasta ahora, pues se trata simplemente de la posibilidad de gravar, “a fin de evitar distorsiones de la competencia”, el autoconsumo de servicios producidos en la propia empresa<sup>108</sup>.

## **2.2.- La afectación del gasto a la actividad gravada (o principio de “inherencia”) y el criterio del uso prospectivo**

El comienzo del citado art. 168 de la Directiva IVA expresa la manifestación del principio de neutralidad fiscal cuando establece el requisito objetivo para ejercitar este derecho. De este enunciado podemos extraer dos aspectos fundamentales que deben regir en el derecho de deducción. El primero de ellos es el núcleo central del requisito objetivo, el principio de inherencia<sup>109</sup> o de

---

<sup>107</sup> El artículo 21 de la Directiva IVA, cuya deducción está reconocida en el art. 168 d), asimila a adquisición intracomunitaria la afectación por el sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de un bien expedido o transportado desde otro EM y que haya sido “producido, extraído, transformado, comprado, adquirido [...] en el marco de su empresa”. En otras palabras, recalca el autoconsumo aunque esté producido en una parte de la empresa que esté localizada en otro Estado de la Unión.

<sup>108</sup> Art. 27 de la Directiva IVA: “A fin de evitar distorsiones de la competencia, y previa consulta al Comité del IVA, los Estados miembros podrán asimilar a las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso la prestación, por un sujeto pasivo, de un servicio para las necesidades de su empresa en aquellos casos en que la prestación del mismo servicio por otro sujeto pasivo no le concediese el derecho a la deducción total del IVA”.

<sup>109</sup> La terminología de principio de inherencia es una mera mutación del principio de aferencia o *afferenza*, como lo ha calificado la doctrina italiana. Como afirma SALVINI, es un concepto desconocido en la Directiva y que fue introducido por la ley italiana sustituyendo el concepto de uso contenido en ésta y que, afirma la autora, seguirá siendo el usado en determinados aspectos de la deducción del impuesto: “Ma ciò che lascia più perplessi nel nuovo art. 19, coma 2, è il concetto di “afferenza”, sconosciuto alla direttiva, la quale è imperniata sulla detrazione immediata all’atto dell’acquisto e sul successivo utilizzo. Né il nuovo art. 19 rinuncia ad usare il concetto di utilizzo, sostituendolo comunque con quello di afferenza. Infatti, l’utilizzo resta rilevante per i beni promiscuamente impiegati per l’effettuazione di operazioni non soggette e per la rettifica della detrazione”. SALVINI, L., “La nuova disciplina della detrazione IVA: un’occasione persa?”, *Rassegna Tributaria*, n° 5, 1997, p. 1211. Sobre este principio de aferencia en la normativa italiana, véase FANELLI, R., “Principi ispiratori della riforma del diritto di detrazione nell’IVA”, *Corriere Tributario*, n° 2, 1998, pp. 93 y ss.

afectación a la actividad gravada<sup>110</sup>. El segundo es una derivación del anterior, y hace referencia al criterio del uso prospectivo, que atiende al modo en que debe manifestarse la afectación y que es criterio de interpretación fundamental de cómo debe funcionar la deducción<sup>111</sup>.

El requisito objetivo de la deducción está sustentado en la conexión existente entre la función activa y pasiva del empresario o profesional. La Directiva reconoce la posibilidad de compensar las cuotas soportadas “en la medida” en que tengan el nexo necesario con la actividad empresarial sujeta y no exenta. Éste es el contenido del principio de inherencia o de afectación a la actividad gravada. Este principio es manifestación de la neutralidad fiscal en lo referente al derecho de deducción. Su razón de ser es permitir la detracción únicamente para los gastos que realmente se hagan para la actividad económica que va a generar valor añadido y, sobre todo, para que con ello se pueda liberar al sujeto pasivo de la carga del impuesto, pero sin tampoco permitirle beneficiarse más allá de este carácter neutral del tributo. Impedir la deducción por no estar una salida de caja relacionada suficientemente con una actividad económica es fruto del principio de inherencia y, al mismo tiempo, consecuencia necesaria del concepto de neutralidad fiscal. No hacerlo implicaría beneficiar al sujeto pasivo

---

<sup>110</sup> De acuerdo con GREGGI, el principio de inherencia es un principio relacional que tiene en cuenta la relación que existe entre “acquisto del bene o fruizione del servizio erogato dal dante causa dell’operatore economico e attività condotta dall’imprenditore (o dal professionista) ovvero operazione dallo stesso posta in essere e che vede il contributo strumentale del bene o del servizio acquistato. Insomma, intanto l’IVA addebitata può essere detratta se e in quanto, tra gli altri requisiti, il bene acquistato o il servizio fruito (e per i quali la stessa è stata applicata) siano utili all’attività dell’operatore economico o a una specifica operazione dello stesso (inclusa nel campo di applicazione IVA, e non esente)”. Según este autor, la inherencia, sin embargo, va más allá de un juicio estricto de causalidad entre el coste de una actividad *ex ante* que ha sido soportado para poder percibir *ex post* una utilidad económica de dicho gasto, afirmando que para el IVA sólo podría hacerse una consideración de causalidad amplia que relaciona el conjunto del IVA soportado y el repercutido y que la inherencia debe ser entendida globalmente y no específicamente operación por operación. GREGGI, M., *Il Principio d’Inerenza...*, *op. cit.* pp. 12-13 y 40-41.

<sup>111</sup> Como afirma BASILAVECCHIA, esta segunda parte del artículo y que condiciona el principio de inherencia o de afectación del gasto, junto con la interpretación que ha hecho el Tribunal de Justicia así como los Tribunales nacionales (en el caso analizado por el autor la Corte de Casación Italiana) provocan que el concepto de inherencia pueda estar supeditado por condiciones más específicas que deben “cualificar” este requisito. BASILAVECCHIA, M., “Detrazione IVA, ineranza rinforzata e Diritto Comunitario”, *Corriere Tributario*, n° 18, 2010, pp. 1425-1426.

con un menor coste fiscal cuando debería asumirlo por no estar dirigido a la realización de una actividad gravada.

El principio de afectación del gasto a la actividad gravada (la terminología inherencia proviene de la doctrina italiana<sup>112</sup>) es necesario para que se puedan cumplir las tres vertientes de la neutralidad fiscal<sup>113</sup>. En primer lugar, para dar un trato distinto a los gastos que se dediquen a actividad gravada y los que no lo hagan. En segundo lugar, permitir la deducción de ambas tipologías de gasto, sin tener en cuenta su destino o para que van a ser usados implicaría una distorsión en las condiciones del mercado, y los empresarios o profesionales aprovecharían dicha coyuntura para beneficiarse de su condición y encauzarían todos sus consumos como particulares a través de su actividad empresarial. En tercer lugar, no discernir en función del uso que se dé a los gastos conllevaría alterar el libre mercado pues la localización de los recursos productivos se vería distorsionada por esta posibilidad de deducir el IVA de aquéllos realmente empleados en la actividad profesional y aquéllos que no lo sean. Al poder disfrutar de una ausencia de coste fiscal para gastos improductivos se perjudicaría el uso y la elección de los

---

<sup>112</sup> Este requisito de inherencia o, como también lo califica la doctrina italiana, *afferenza*, proviene, como afirma SALVINI, del uso que ha hecho, a juicio de esta autora de forma errónea, la normativa italiana del concepto de inherencia y su relación con el criterio del uso efectivo. De hecho, el art. 19.2 del D.p.r 633/1972 niega la deducción para las operaciones “*afferenti*” a operaciones exentas o no sujetas. La autora afirma que esta divergencia está relacionada con la segunda parte del principio, el criterio del uso efectivo, y que no haber introducido esta terminología y haber continuado con la *aferencia* representa una ocasión perdida para la legislación italiana de adoptar el criterio correcto. SALVINI, L., “La detrazione IVA nella Sesta Direttiva...”, *op. cit.*, p. 1071.

<sup>113</sup> Este análisis relacional de inherencia y neutralidad en sus distintas vertientes ha sido planteado por GREGGI que, aunque difiere ligeramente en las dimensiones de la neutralidad que hemos planteado, hace un análisis que compartimos plenamente. Sobre la neutralidad en su dimensión de igualdad de trato afirma que se permite gravar sólo y únicamente las actividades de consumo final y que si la inherencia no se aplicara se daría un trato igual a situaciones que el impuesto quiere diferenciar. Respecto a la neutralidad competitiva, afirma que la inherencia permite contrarrestar la carga tributaria de fases anteriores y que si no se interpreta correctamente se corre el riesgo de cargar al empresario con un gravamen que no le corresponde a él sino al particular no sujeto pasivo. En tercer lugar, la inherencia también salvaguarda la neutralidad económica (o de libertad económica, como la hemos denominado) a través de beneficiar de la deducción a los factores productivos que de verdad se usen para la actividad empresarial. Por último, extiende también los efectos del principio de inherencia a la neutralidad externa. Sin embargo, entendemos que en este caso no es el principio de inherencia el que debe entenderse fundamental, sino la neutralidad interna en general, como medio de no afectar a la neutralidad de las transacciones entre distintos países. GREGGI, M., *Il Principio d’Inerenza...*, *op. cit.* pp. 40-41.

verdaderamente empresariales, influyendo en la libre toma de decisiones económicas. Todo ello nos lleva a constatar la estrecha relación existente entre inherencia de los costes con la actividad gravada y neutralidad fiscal, siendo la primera una aplicación parcial y limitada de la segunda en lo que respecta a los requisitos objetivos de la deducción.

Sin perjuicio del desarrollo que realizaremos sobre la naturaleza de la relación entre gastos y actividad, así como de la intensidad que se requiere, debemos afirmar que el principio de inherencia debe ponderarse con el principio de proporcionalidad así como respetar la vertiente de libertad económica de la neutralidad. Los gastos deben estar afectos a su uso para la realización de operaciones sujetas y no exentas. No obstante, no debe poder limitarse la deducción sólo a los gastos estrictamente necesarios o únicamente a los indispensables, sino a todos aquéllos que se usen para dicha actividad empresarial. Los empresarios deben poder realizar los gastos que estimen conveniente sin soportar el coste del impuesto, incluso aunque realicen gastos excesivos o que, pese a ser usados para su actividad, no aporten valor o tengan un carácter instrumental y superfluo. Si su finalidad es usarse para una actividad gravada no pueden ser limitados pues serían inherentes a la actividad<sup>114</sup>. En otras palabras, el correcto funcionamiento del mercado se encargará de que los operadores que realizan gastos innecesarios sufran dichas consecuencias, pero el factor fiscal no debe alterar o agravar esta circunstancia.

Por otra parte, si bien no es necesario que el gasto sea absolutamente indispensable para poder ser deducible, tampoco es requisito *sine qua non* que la relación que debe existir tenga una identificación precisa con transacciones u operaciones concretas. En este sentido se ha pronunciado también el Abogado General SAGGIO en las conclusiones presentadas en el asunto *Midland Bank*<sup>115</sup>. Para el AG el hecho de que la Directiva hable de una relación con “operaciones gravadas”, utilizando el plural para este término, implica que las “necesidades” y

---

<sup>114</sup> Como afirma LUPI, los bienes y servicios de naturaleza instrumental son también considerados inherentes o admisibles dentro de la relación con las operaciones gravadas pese a dicha condición accesorio, y debe darse derecho a su deducción: “È perciò configurabile una categoria di beni che, pur essendo strumentali, rientrano comunque nell’oggetto dell’attività dell’impresa. A questo punto potremmo azzardare un tendenziale criterio identificativo, ovviamente da verificare nei singoli casi concreti, dei beni oggetto dell’attività dell’impresa”. LUPI, R., “Sulla detraibilità dell’IVA per i beni strumentali «oggetto dell’attività propria dell’impresa»”, *Rivista di Diritto Tributario*, n° 10, 1992, p. 864.

<sup>115</sup> Conclusiones del Abogado General SAGGIO, A., de 30 de septiembre de 1999, asunto *Midland Bank*, resuelto en la citada STJCE de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, asunto C-98/98.



las “operaciones” no exigen que la relación, la inherencia del gasto, sea excesivamente concreta con una operación específica, sino que es suficiente que exista una conexión con la actividad de la empresa<sup>116</sup>.

El principal elemento que matiza y completa el significado del principio de afectación de gastos a la actividad gravada es el criterio de uso efectivo. El art. 168 permite el derecho de deducción “en la medida” en que los gastos “se utilicen” para operaciones sujetas y no exentas. Una interpretación literal de este criterio implica pensar que el *iter* temporal acorde para ejercitar el derecho a deducción es realización del gasto primero, uso del mismo para generar valor añadido y, por último, repercusión del impuesto a través de una actividad gravada<sup>117</sup>. Sin embargo, este criterio del uso efectivo debe interpretarse a la luz de dos enunciados más. El primero de ellos es el apartado a) de dicho artículo que consagra la deducción para “los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo”<sup>118</sup>. El

---

<sup>116</sup> El AG SAGGIO en el apartado 24 de las Conclusiones afirma: “en el caso de un sujeto pasivo que desarrolle actividades económicas cuyo objeto sea realizar únicamente operaciones sujetas al impuesto no es necesario, para que el IVA pueda deducirse íntegramente, que, para cada una de las operaciones por las que se soporta el IVA, demuestre la existencia de una relación directa e inmediata con una operación específica sujeta al impuesto en la que aquél se repercuta. En efecto, el legislador comunitario exige solamente que los bienes o servicios se utilicen o puedan utilizarse «para las necesidades de [...] operaciones gravadas» (artículo 17, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva). La utilización de los términos «necesidades» y «operaciones», en plural, denota que en algunos casos no es necesario la relación con una operación específica sujeta al impuesto, siendo suficiente una relación con la actividad de la empresa.”

<sup>117</sup> En este sentido se manifiesta CENTORE, que afirma que la norma de referencia de la Directiva y el criterio de inherencia están fundamentados en ese enunciado “en la medida en que”, que exige una relación clara entre adquisición de bienes y servicios y su empleo en las operaciones imponibles. Sin embargo, afirma que este principio debe conjugarse con la parte del elemento temporal sobre la utilización de dichos bienes o servicios: “Rimane, peraltro, aperto il problema afferente all'elemento temporale dell'esercizio del diritto di detrazione che risulta connesso alla utilizzazione del bene o servizio acquistato anche in considerazione del fatto che un cambiamento della finalità di utilizzo ovvero il mancato utilizzo del bene potrebbe comportare un conseguente obbligo di rettifica dell'IVA detratta al momento dell'acquisto. In sostanza, la detrazione immediata potrebbe non essere considerata come definitiva ma essere sottoposta alla condizione sospensiva dell'effettivo utilizzo del bene.” CENTORE, P., *IVA Europea. Aspetti interpretativi...*, op. cit., p 747.

<sup>118</sup> Es evidente la dificultad de compatibilizar el poder deducir el IVA de un bien que aún no ha sido entregado al empresario con el uso efectivo del mismo para poder ejercitar dicho derecho. Esta incompatibilidad ha sido puesta de manifiesto también por GIONTELLA, que ha afirmado que pese a que la Directiva haga referencia a dicho uso, “è altrettanto vero che il legislatore comunitario con il termine utilizzati non ha affatto inteso riferirsi ad una concreta utilizzazione del bene o servizio nell'attività dell'impresa ma ad una semplice destinazione di

segundo es el art. 167, que establece que el derecho de deducción “nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible”.

Como podemos ver, el concepto de inherencia se pondera ahora no sólo como requisito objetivo del derecho de deducción sino también con componentes temporales de su ejercicio y su nacimiento. Se exige que el requisito objetivo se dé para satisfacer la necesidad de utilización del gasto en la actividad empresarial. Al mismo tiempo, se reconoce que se puede deducir un gasto por un bien o un servicio que se haya ya contratado pero no se haya producido su entrega o prestación, es decir, podría incluso afirmarse que desde un punto de vista jurídico-privado (civil o mercantilmente) podría no haberse producido su adquisición<sup>119</sup>. Así, el criterio de uso efectivo tiene que matizarse, pues se puede deducir el IVA de un gasto que no haya sido utilizado todavía en la actividad económica gravada. La inherencia, es decir, la relación objetiva que tiene que existir entre el gasto y la actividad, no implica que el uso sea efectivo antes de poder deducir el gasto, sino que dicha relación puede ser planteada inicialmente como un mero destino de dicho bien, produciéndose su uso en el futuro. Es decir, la utilización puede ser potencial o prospectiva.

Es fundamental ver cómo se compagina este criterio de uso prospectivo con el principio de inherencia desde la óptica del principio de neutralidad<sup>120</sup>. Exigir la utilización efectiva de un bien o servicio para poder deducir el IVA con el que han sido gravados implica que los operadores no pueden realizar las compras con libertad temporal en términos fiscales. Si un empresario prefiere adquirir bienes que van a ser usados en distintos periodos impositivos, sufriendo el gravamen del

---

questi a tale attività. Nella stessa direttiva la detrazione è infatti stata ammessa: per i beni non ancora consegnati”, concluyendo que la única opción posible es entender este uso como un criterio de destino a las necesidades de la empresa o, como lo calificamos nosotros, de uso prospectivo. GIONTELLA, M., “Incertezze della Commissione centrale tra destinazione e concreta utilizzazione dei beni ai fini dell’applicazione dell’art. 19 IVA”, *Rivista di Diritto Tributario* n° 7-8, 1992, pp. 597-598.

<sup>119</sup> Como afirma SALVINI “la difformità tra le due disposizioni potrebbe far concludere che la detrazione non spetta se l’acquisto non è ancora avvenuto sotto il profilo civilistico, come tipicamente accade nel caso di fatturazione anticipata”. SALVINI, L., “La detrazione IVA nella Sesta Direttiva...”, *op. cit.*, p. 1064.

<sup>120</sup> Según STEVANATO, si no se permitiera la deducción en relación a los bienes destinados a la empresa por la preocupación de que no fueran usados en el futuro de forma fraudulenta, cada vez que se diera este uso correcto se habría violado el principio de neutralidad, por el que el empresario no debería haber soportado esa carga tributaria durante ese periodo de tiempo. STEVANATO, D., “Acquisti «destinati» all’impresa: è necessario l’utilizzo effettivo del bene per la detrazione dell’IVA?”, *Rassegna Tributaria*, f. 4., 1997, p. 998.

impuesto nada más realizada y facturada la compra, la neutralidad fiscal requiere que la deducción cumpla su naturaleza inmediata y lo libere del coste tributario correspondiente<sup>121</sup>. Llevado al extremo, o quizás no tanto, visto el ejemplo de la STJCE I/S *Fini H*, anteriormente citada, si un empresario hiciera acopio de materiales que después no pudiera utilizar por ser sobrantes, el criterio del uso efectivo interpretado restrictivamente no sólo le haría soportar el coste de su mala planificación sino además el coste fiscal de los mismos<sup>122</sup>. Es evidente que esto alteraría drásticamente la libre toma de decisiones económicas de los agentes económicos y, con ello, la neutralidad fiscal. Este principio exige poder liberar a los empresarios inmediatamente de su coste, por lo que el “uso” para las “necesidades de las operaciones gravadas” debe ser reinterpretado y, con ello, la interpretación del principio de afectación a operaciones gravadas.

El criterio, desde el punto de vista de la neutralidad fiscal, es el del uso prospectivo que, a su vez, puede entenderse interpretable como destino efectivo de los bienes. Debe atenderse a la intención de los empresarios y profesionales de afectar dichos bienes y servicios a sus operaciones gravadas y al destino que pretenden dar a dichos gastos. Así, la relación entre gasto y actividad sujeta y no exenta no tiene que manifestarse previamente al ejercicio del derecho a deducir, sino que es suficiente con que se realice un destino funcional y potencial de dichos bienes y servicios a esas operaciones para dar por cumplido el aspecto temporal del requisito de inherencia y, con ello, del de neutralidad fiscal<sup>123</sup>. Valdrá para ello la propia voluntad del sujeto y la declaración de la misma, por cuanto ésta

---

<sup>121</sup> De acuerdo con FAZZINI, es el carácter de inmediatez de la deducción el que fuerza que el sujeto pasivo pueda ejercitar este derecho “senza attendere il suo concreto utilizzo nell’ambito dell’attività esercitata. Ciò non solo per ragioni di semplificazione nell’applicazione del tributo, ma anche al fine di assicurare il rispetto del principio di neutralità del tributo stesso, neutralità che non sarebbe pienamente garantita sotto il profilo finanziario ove il soggetto passivo dovesse differire la detrazione del tributo passivo”. FAZZINI, E., *Il Diritto di Detrazione...*, op. cit., p. 71.

<sup>122</sup> En este caso entendemos buena fe por parte del empresario, pues si este hubiera hecho una adquisición conscientemente excesiva de materiales para su uso privado, su no declaración como autoconsumo representaría un fraude del impuesto.

<sup>123</sup> Hacemos nuestra la afirmación de GREGGI cuando afirma que “È la volontà della destinazione funzionale a costruire il primo limite, per così dire soggettivo, del giudizio d’inerenza; quello secondo il quale la volontà del soggetto passivo che si manifesta in un atto costituisce la condizione preliminare per la riconduzione del bene o del servizio a un assetto di rapporti riconducibili a un’attività economica e non di consumo e, conseguentemente contribuisce in modo determinante a far insorgere in capo all’operatore economico il diritto a detrarre l’imposta che gli è stata applicata in via di rivalsa dal suo fornitore. GREGGI, M., *Il Principio d’Inerenza...*, op. cit. pp. 114-115.

dependerá de su verdadera ejecución futura o, al menos, de no ser desvirtuada por un uso diverso<sup>124</sup>. Emplear los bienes o servicios cuyo gasto se ha deducido en operaciones no gravadas requeriría, para un cumplimiento real del principio de neutralidad, una rectificación de la deducción realizada. Lo contrario –no permitir la deducción hasta que se pudiera certificar el uso efectivo- sería incompatible con el objetivo de este principio y la prohibición de restringir el derecho a la deducción.

Esta interpretación, a la luz del principio de neutralidad, viene confirmada en el caso enjuiciado en la citada STJCE *Ghent Coal Terminal*<sup>125</sup>. En esta sentencia, un empresario belga adquiere unos terrenos, calificados de bienes de inversión, que se ve obligado a permutar por otros sin que hubiera podido hacer uso de los primeros, pese a haber deducido inmediatamente el IVA con que fueron gravados en su adquisición<sup>126</sup>. La Administración tributaria le exigió la devolución del IVA soportado por no haberse cumplido el uso efectivo de dichos bienes. El Tribunal de Justicia, sin embargo, haciendo suyo este principio de uso prospectivo o de destino potencial de los bienes adquiridos, afirmó que la inmediatez que rige para la deducción implica permitir el ejercicio de este derecho, siempre que no existiera fraude o conducta abusiva, cuando “circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo” le impidieron hacer uso efectivo de los productos adquiridos<sup>127</sup>.

---

<sup>124</sup> Como afirma BEGHIN, el juicio de inherencia puede convertirse en un juicio de compatibilidad entre el gasto y operaciones que aún no hayan sido planificadas por el empresario o, incluso, contenidas en los estatutos sociales como actividad, y hace referencia a una Sentencia de la Corte de Casación Civil Italiana, Sección V, de 21 de marzo de 2008 que hacía prevalecer la inherencia en la deducción sin necesidad de que se diera la ejecución o cumplimiento de nuevas actividades consentidas por el pacto social. BEGHIN, M., “L’inerenza IVA fra principio di connessione e prospettività del ribaltamento”, *Corriere Tributario* n° 23, 2008, pp. 1870-1871.

<sup>125</sup> Sobre esta Sentencia, junto con la anteriormente citada STJCE *Inzo*, RIZZARDI afirma que confirma el postulado de que ninguna disposición legal obliga a que el ejercicio de la deducción requiera la simultaneidad de la utilización de los bienes y las operaciones activas, permitiéndose la deducción incluso cuando en el año de su compra no exista volumen de negocios alguno. RIZZARDI, R., “La detrazione IVA in funzione della destinazione degli acquisti”, *Corriere Tributario*, n° 34, 2013, p. 2698.

<sup>126</sup> Un análisis detallado de esta Sentencia en CENTORE, P., “Diritto di detrazione dell’IVA ed esercizio di attività imponibile”, *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n° 3, 1998, p. 208.

<sup>127</sup> Apartado 22 de la STJCE *Ghent Coal Terminal*. Esta idea también está recogida en la conclusión del Tribunal: “permite a un sujeto pasivo que actúa como tal deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado por bienes que le fueron entregados o por servicios que le fueron prestados para realizar obras de inversión destinadas a ser utilizadas en el marco de operaciones sujetas al Impuesto. El derecho a deducción sigue existiendo cuando, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya utilizado nunca dichos bienes y servicios para realizar operaciones sujetas al Impuesto. En su caso, la entrega de un bien de inversión durante el período

Incide, además, el Alto Tribunal, en que la posibilidad de regularizar la deducción de las cuotas deducidas es fundamento adicional de no requerir este uso efectivo y sí el destino previsible de los bienes de acuerdo con la voluntad del sujeto pasivo.

Así, el principio de neutralidad exige que el principio de afectación de los gastos a operaciones gravadas o de inherencia exista, siendo una relación obligatoria para garantizar el derecho a deducción<sup>128</sup>. Sin embargo, permite matizar el criterio del uso que establece el art. 168, y que puede ser sustituido por el de destino previsible o el de uso prospectivo de acuerdo con la manifestación de voluntad del deudor<sup>129</sup>. Es la forma de permitir el cumplimiento de la naturaleza inmediata del derecho de deducción y la no limitación de su contenido. Además, no supone un criterio que presente consecuencias irreversibles ni contradictorias con el tenor del art. 168. La posibilidad de regularizar el IVA soportado en caso de que el destino de los bienes se trunque por voluntad del propio sujeto pasivo rompería el vínculo de inherencia y le obligaría a rectificar y devolver la deducción incorrectamente planteada al inicio<sup>130</sup>. Todo ello dentro de los límites y dictados de la neutralidad fiscal, que no permitiría tampoco beneficios improcedentes de la interpretación flexible de dicho artículo.

---

de regularización puede dar lugar a una regularización de la deducción en las condiciones previstas en el apartado 3 del artículo 20 de la Directiva 77/388”.

<sup>128</sup> CENTORE afirma, cuando analiza la STJCE de 29 de septiembre de 1996, *Inzo*, asunto C-110/94, que lo importante a este efecto es que el nexa que confirma la inherencia “pueda nacer”, sin necesidad de que haya existido previamente al ejercicio de la deducción. CENTORE, P., *IVA Europea. Aspetti interpretativi...*, op. cit., p 757.

<sup>129</sup> Aunque la Ley del IVA española haga referencia expresa al criterio del destino previsible (por ej. En su art. 20. Dos), preferimos usar la terminología uso prospectivo. La deducción se basa en que dicho bien haya sido adquirido para ser usado para actividades gravadas, si bien su utilización pueda posponerse. En este sentido, el destino que debe tener cuando se realiza su adquisición no es “previsible” sino que la voluntad del sujeto pasivo en dicho momento debe ser cierta e indubitada. Distinto es que pueda suceder cualquier vicisitud que altere dicha circunstancia, y que trunque su uso potencial, pero el destino del bien o servicio en el momento de su adquisición no entiendo que deba tener un componente de “previsibilidad” sino de certidumbre inicial, aunque esta pueda verse alterada con el transcurso del tiempo.

<sup>130</sup> Como afirma COMELLI, la lectura *littera legis* del apartado exige el uso y no el mero destino de los bienes, pero afirma que el uso puede ser diferido y la deducción inmediata a condición de que el sujeto pasivo lo utilice en concreto y, si no es así efectúe una rectificación de la deducción ya practicada. COMELLI, A., *IVA comunitaria e IVA nazionale...*, op. cit., pp. 393-394.

### 2.3.- La afectación del gasto en el derecho de deducción

El núcleo básico del requisito objetivo de la deducción, y sobre el que el principio de neutralidad tiene una influencia decisiva, es la relación que debe existir entre los gastos deducibles y las operaciones que dan lugar a este derecho<sup>131</sup>. El comienzo del art. 168 (“En la medida...”)<sup>132</sup> de la Directiva IVA hace depender la deducibilidad o no de un determinado gasto de la concordancia que tenga con las operaciones realizadas, debiendo analizarse no sólo la naturaleza de éstas, sino también la intensidad del nexo que exista entre la actividad pasiva de compra y activa de realización de la actividad<sup>132</sup>.

El desarrollo de esta vertiente material de la deducción se la debemos en su mayor parte al Tribunal de Luxemburgo. El Alto Tribunal ha profundizado tanto en los caracteres que debe cumplir el ligamen gasto-operación para entender que la naturaleza de la segunda debe expandirse al primero, como en las distintas modalidades de relación que puedan existir. Las dos modalidades en que puede manifestarse este nexo son las que van a marcar el desarrollo de este apartado así como el estudio de la interpretación que hace el TJUE del principio de neutralidad a este respecto.

En primer lugar, la relación puede plantearse de forma inmediata entre un bien o servicio adquirido y una actividad específica o concreta, es decir, cuando se trate de costes directos para una operación. En tal caso, estaremos ante un criterio de afectación directa. Por el contrario, en no pocas ocasiones los gastos se realizarán para servir a una pluralidad de prestaciones económicas del sujeto pasivo, incluso pudiendo ser considerada su afección al conjunto de operaciones de la empresa entendidas en conjunto, siendo calificables de costes indirectos<sup>133</sup>.

---

<sup>131</sup> MARTÍNEZ ha calificado este requisito de la deducción como “material”, vinculándolo directamente con el principio de neutralidad: “El respeto al principio de neutralidad fiscal, entendido en su primera acepción como principio restrictivo de una carga fiscal excesiva, impone, en nuestra opinión, que se atienda a la naturaleza de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, de modo que sean deducibles las cuotas de IVA que se soportan en la medida en que se vinculen a operaciones económicas y dentro de ellas, como veremos seguidamente, a operaciones gravadas por el Impuesto”. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “El principio de neutralidad...” *op. cit.* p. 155.

<sup>132</sup> Estamos de acuerdo con CENTORE, cuando califica al concepto de inherencia como una relación entre las operaciones activas y pasivas. CENTORE, P., *IVA Europea. Aspetti interpretativi...*, *op. cit.*, p 755.

<sup>133</sup> VAN DOESUM, y VAN NORDEN no contemplan únicamente dos alternativas como hemos planteado, entre criterio de afectación directa y la consideración de los gastos como “gastos

Esta situación permite que entren en juego distintas reglas de reparto proporcional de la cuota soportada en función de la naturaleza gravada o no del conjunto de operaciones empresariales realizadas por el sujeto pasivo. Estas dos son las opciones principales que se plantean dentro del requisito objetivo que, además, son susceptibles de generar toda una variedad de opciones en las que se pueden mezclar la existencia de diversos tipos de actividades y diversos niveles de intensidad de la relación existente con éstas. En todas estas situaciones la neutralidad fiscal debe ser aplicada como criterio básico de interpretación y de salvaguarda del derecho a la deducción.

### 2.3.1.- Costes directos: El criterio de imputación o afectación directa de una operación

Desde las primeras formulaciones del IVA como impuesto armonizado el derecho a la deducción se ha relacionado con la existencia de un nexo directo entre el gasto deducible y las actividades sujetas al mismo<sup>134</sup>. El criterio de imputación directa implica poder atribuir una fuente de gasto específica a una operación o

---

generales” de la actividad. Por el contrario, los autores enuncian un procedimiento en tres etapas para analizar si un gasto es deducible: una primera que coincide con nuestro criterio de afectación directa de los gastos a las operaciones o costes directos, mientras que la tercera también hace referencia a los costes generales o costes indirectos. Sin embargo, introducen un paso intermedio que, sin ser ajeno a nuestro análisis, no lo entendemos de naturaleza diferente como para constituir una relación extraña a los criterios enunciados. Se trata de la existencia de costes directamente afectables a operaciones no sujetas cuando éstas se realicen para servir al resto de actividades económicas de la empresa: “It must be determined whether the costs of the goods and services form part of the overheads relating to a clearly defined part of a taxable person’s economic activities. According to the ECJ, the VAT is fully deductible if all the transactions in that «clearly defined part» are taxed. In that case, the inputs have a direct and immediate link with that part of the taxable person’s economic activities”. VAN DOESUM, A., VAN NORDEN, G., “The right to deduct...”, *op. cit.*, pp. 324-325.

Entendemos que el principio de neutralidad exige entender estos gastos como dirigidos a la actividad económica (que además podrá ser sujeta o exenta), y por ello no consideramos necesario enunciar un criterio específico para ellos. De hecho, la propia frase final de los autores afirma que acaban entendiéndose como costes directos de las actividades finales, y no de las no sujetas intermedias, lo que nos confirma en nuestra opinión en que no se trata más que de una variedad del criterio de afectación directa y no de una clase independiente.

<sup>134</sup> Como afirma GREGGI, ya en las primeras Directivas IVA de 1967 se basaba el surgimiento del derecho de crédito de las cuotas soportadas en que el coste de los bienes y servicios utilizados se introdujeran en el precio de las operaciones sujetas, exigiendo la suficiente inherencia entre ambos. GREGGI, M., *Il Principio d’Inerenza...*, *op. cit.* p. 66.

conjunto de operaciones concretas, de manera que la naturaleza de dicha actividad singular será la que determine el carácter deducible del bien o servicio empleado en su realización. El TJUE ha profundizado en el nexo que se requiere para que exista una afectación directa entre un gasto y una operación, creando a través de numerosas sentencias una doctrina completa sobre los costes directos.

Así, en su Sentencia *BLP Group* el Tribunal de Justicia sentó una doctrina sobre los caracteres que deben existir en la relación entre un coste y una actividad para que el primero pueda considerarse afectado a ésta: debe tratarse de una relación directa e inmediata<sup>135</sup>. Estos caracteres *directo* e *inmediato* han sido objeto de pronunciamientos constantes y repetidos por parte el TJUE, que han venido afirmando que “en principio, es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre la operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a la deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho”<sup>136</sup>.

Observamos que la afirmación del Alto Tribunal requiere de esta relación “en principio”, lo que, a nuestro parecer, se explica por no ser el criterio de afectación directa el único por el que puede otorgarse el derecho de deducción a un gasto concreto. La acepción más completa de neutralidad fiscal que hemos tratado no permite que el tributo pueda interferir en la libre decisión de los empresarios y profesionales sobre el número de centros de coste a incorporar en su producción ni en la especificidad de las fuentes de gasto. Por ello, entender únicamente deducible un bien o servicio que fuera coste directo de una operación imponible iría en contra del principio de neutralidad. Esta misma idea ha sido reconocida por el Tribunal de Justicia, que en sentencias posteriores ha exigido este nexo “directo e inmediato”, pero relativizando que pueda darse respecto de una operación concreta, estando directamente afecta a la misma, o en relación con el conjunto de la empresa, para lo que sería un coste indirecto o general<sup>137</sup>. En este

---

<sup>135</sup> STJCE de 6 de abril de 1995, *BLP Group*, asunto C-4/94, apartado 19: “En esta norma, la utilización de los términos «para efectuar» demuestra que, para originar el derecho a la deducción establecido por el apartado 2, los bienes o servicios de que se trate deberán estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones sujetas al impuesto”.

<sup>136</sup> Apartado 24 de la STJCE *Midland Bank*, repetido, entre otras, en el apartado 26 de la STJCE *Abbey National*.

<sup>137</sup> Según VAN DOESUM y VAN NORDEN la exigencia que hace el tribunal de una relación “directa e inmediata” puede no producir los resultados correctos en todos los casos, siendo esta la razón de que la interpretación adoptada por el Tribunal en *Midland Bank* no fuera repetida durante años, siendo retomada parcialmente en la STJCE de 13 de marzo de 2008,



sentido se pronunció en la STJCE *AB SKF*<sup>138</sup> que afirma la deducibilidad de los costes, sin perjuicio de que sean directos o indirectos, siempre que el nexo existente sea de la intensidad y naturaleza exigida por su doctrina jurisprudencial<sup>139</sup>.

Cuando la relación directa e inmediata provoque esta afectación con una operación o conjunto de operaciones concretas de la misma clase (sujetas, no sujetas o sujetas y exentas), la consecuencia primordial es que la deducibilidad de dichos gastos será, de forma única e íntegra, la que corresponda a la naturaleza de dichas actividades. Si se trata de una operación gravada, sus costes directos serán completamente deducibles. Por el contrario, si se trata de una relación directa con una actividad exenta<sup>140</sup> o una actividad fuera del ámbito de aplicación del IVA, es decir, no sujeta al impuesto, los gastos no podrán beneficiarse del crédito de impuesto en ningún momento<sup>141</sup>. La característica principal que tiene este criterio de afectación directa es, por tanto, que dota de deducibilidad o no al bloque de gastos que se entiende como coste directo de una operación, sin ser necesario que se atienda al resto de actividades del sujeto o a criterio alguno de reparto.

---

*Securenta*, asunto C-437/06, y matizada en la comentada Sentencia SKF. VAN DOESUM, A., VAN NORDEN, G., “The right to deduct...”, *op. cit.*, pp. 325-326.

<sup>138</sup> STJCE de 29 de octubre de 2009, *AB SKF*, asunto C-29/08.

<sup>139</sup> Apartado 60 de la STJCE SKF: “De ello se desprende que la existencia del derecho a deducción se determina en función de las operaciones por las que se repercute el IVA a las que estén afectadas las operaciones por las que se soporta el IVA. Por lo tanto, existe tal derecho en el supuesto de que se dé una relación directa e inmediata entre la operación por la que se soporta el IVA sujeta a este impuesto y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducción. Si no fuera así procederá examinar si los gastos atendidos para adquirir los bienes u obtener los servicios por los que se soporta el IVA forman parte de los gastos generales referentes a la actividad económica total del sujeto pasivo.”.

<sup>140</sup> Como afirma COGLIANDRO, el mismo efecto deben tener los gastos imputados a operaciones exentas que aquéllos directamente afectados a operaciones en las que no se cumple el requisito territorial necesario para ser objeto de derecho a la deducción. COGLIANDRO, L., “Il diritto alla detrazione dell’IVA per le operazioni passive afferenti ad operazioni attive non territorialmente rilevanti nello Stato membro”, *Rivista di Diritto Tributario*, vol. 20, 2010, p. 119.

<sup>141</sup> Como ejemplos podemos mencionar el apartado 59 de la citada Sentencia *AB SKF*, la STJUE de 12 de febrero de 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (en adelante *VNLTO*), asunto C-515/07, ap. 28, la Sentencia de 30 de marzo de 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, asunto C-184/04, ap. 24 o la Sentencia de 14 de septiembre de 2006, *Wollny*, asunto C-72/05, ap. 20, que afirman: “En consecuencia, cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido [repercutirse] ni deducirse el impuesto soportado”.

De hecho, como afirma el propio Tribunal de Justicia, la existencia de una relación lo suficientemente directa entre una compra de bienes o servicios y una operación excluye la aplicación de la prorrata como mecanismo para distribuir proporcionalmente la cuota soportada entre cantidad deducible y no deducible<sup>142</sup>. Los criterios de reparto se dan únicamente para aquéllos casos en los que no se puede entender alcanzado este nexo directo e inmediato con una operación o conjunto de actividades de la misma naturaleza lo suficientemente específico o, simplemente, sí se pueden asimilar a varias transacciones pero estas son de naturaleza diversa, sujeta y no sujeta o sujeta y exenta.

Pese a que la imputación directa de un coste a una operación no gravada pueda parecer que tiene idénticos efectos –la no deducibilidad del gasto–, esta afirmación no es siempre correcta. En los casos en que las actividades no sujetas o las operaciones exentas sean meramente instrumentales para servir a los fines económicos y gravables del sujeto pasivo la orientación que ha adoptado el Tribunal de Luxemburgo difiere entre unas y otras. En el caso de las exenciones, no obstante, el tener una finalidad mediata de beneficiar al conjunto de las actividades empresariales no tiene efecto alguno a la hora de modificar el resultado del criterio de imputación directa. Los gastos inmediatamente y directamente atribuibles a operaciones exentas, aunque sean meramente accesorias y destinadas a facilitar o mejorar en cualquier modo las operaciones gravadas, no serán deducibles. Esta situación es la planteada en la citada *STJCE BLP Group*. En ella una sociedad holding que controla un grupo de sociedades mercantiles decide vender las participaciones de una de las sociedades para poder amortizar deudas bancarias<sup>143</sup>. La venta de dichas participaciones, dado que participaba en su

---

<sup>142</sup> En este sentido, ap. 33 de la *STJCE Midland Bank*: “Un sujeto pasivo que efectúe indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no lleven consigo tal derecho puede deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los bienes que haya adquirido o los servicios que haya obtenido, siempre que éstos tengan una relación directa e inmediata con las operaciones por las que se repercute el Impuesto sobre el Valor Añadido con derecho a deducción, sin que proceda distinguir según que se apliquen los apartados 2, 3 o 5 del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388”. Esta afirmación es igualmente aplicable en sentido contrario, siendo indiferente que un sujeto pasivo efectúe operaciones gravadas y exentas respecto de los bienes y servicios directamente imputables a las actividades exentas, que no podrán beneficiarse en ningún caso del derecho de deducción.

<sup>143</sup> Como afirma JENKINS, el llamado “debate de las holding” ha traído una de las mayores fuentes de discusión y conflicto a la hora de tratar los requisitos objetivos del derecho de deducción y, en nuestro caso, nos permite analizar una gran variedad de supuestos que van a tener un gran impacto en el análisis del principio de neutralidad. Tal como afirma el autor, esta cuestión “raises two related questions: just how «global» is the right to input tax deduction under

dirección y gestión, es una operación exenta y, con ello, la Administración tributaria le denegó la deducción de los gastos directamente imputables a dicha transacción (servicios de abogados y auditores directa e inmediatamente

---

the Sixth Directive, and what is meant by the term «for the purposes of his taxable transactions» in Article 17(2)?”. JENKINS, P., “The right to recover...”, *op. cit.*, p. 165. Este autor analiza algunas de las Sentencias del Tribunal de Luxemburgo de mayor relevancia en el tema, fundamentalmente la Sentencia de 20 de junio de 1991, *Polysar Investments Netherlands*, asunto C-60/90 o la Sentencia de 22 de junio de 1993, *Sofitam SA (anteriormente Satam SA)*, asunto C-333/91. Han sido numerosas las STJUE que han desarrollado la cuestión y que han concretado la tributación de las sociedades holdings. Entre ellas debemos citar la ya mencionada STJCE *Cibo Participations*, o la Sentencia de 14 de noviembre de 2000, *Floridienne y Berginvest*, asunto C-142/99, entre otras. Del ap. 17 de *Polysar*, repetido por el 18 de *Cibo participations* podemos extraer una de las principales características de este régimen de tributación: “no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA y no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de la Sexta Directiva, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad holding en su calidad de accionista o socio”. La clave del problema es que las sociedades holding, cuya actividad es la posesión de acciones de otras sociedades, en principio, realizan una actividad no sujeta, pero ésta puede convertirse en sujeta en función de si intervienen en la gestión de las filiales o le prestan determinados servicios. Así, por ejemplo, el ap. 14 de Sentencia *Polysar* afirma que “distinto es el caso cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su calidad de accionista o socio”, afirmando que en tales casos la actividad está sujeta. Como afirman BIJL y KERÉKGYÁRTÓ cuando estudian los casos *Polysar* y *Cibo participations* “In this respect, a distinction should be made between shares as an investment (with the purpose of obtaining dividends) or as a commercial commodity (with the purpose of making a profit on their resale) on the one hand, and as means of being involved in the management of a subsidiary on the other”. BIJL, J., KERÉKGYÁRTÓ, J., “Recovery of Input VAT incurred on costs relating to the sale of shares”, *International VAT Monitor Vol. 14, N° 3*, 2003, p. 211. Encontramos un análisis general del tratamiento de las sociedades holding, a raíz de un análisis de la STJUE *AB SKF* en MARTÍN MARTÍN, J., “Deducibilidad de cuotas de IVA soportadas por sociedades holding. El caso *AB SKF*”, *Anuario fiscal para abogados. Los casos más relevantes en 2009 de los grandes despachos*, La Ley, Madrid, 2010, pp. 14-16 (versión web). En este estudio, el autor diferencia entre sociedades holding puras, que “no prestan servicios a sus filiales” y, por ello, “no realizan actividades económicas sujetas al IVA, por lo que sus ingresos, derivados de la percepción de dividendos o de la venta de acciones, derivan de la mera propiedad de las acciones y están fuera del ámbito de aplicación del IVA” y las holding mixtas “esto es, las que intervienen en la gestión de sus filiales prestándoles determinados servicios, realizan actividades económicas sujetas al IVA, lo que alcanza tanto a los servicios prestados a las filiales, como a la venta de acciones de las mismas. Sin embargo, no se considera en ningún caso como actividad económica la percepción de dividendos”. El autor realiza también un análisis del trato que puede darse a los distintos gastos de dichas sociedades en función de lo establecido por el TJUE, diferenciando entre gastos soportados en la emisión de acciones o en la venta de acciones y distinguiendo en función del carácter puro o mixto de dichas sociedades.

relacionados). La argumentación que plantea la sociedad ante el TJUE es que estas operaciones exentas son meramente accesorias e instrumentales, y que su finalidad es servir para recaudar fondos para la actividad gravada de la empresa<sup>144</sup>. De hecho, su argumentación se sustenta en que si bien dichos costes han formado parte del precio de las participaciones vendidas, a su vez este coste se ha introducido en el precio de las operaciones gravadas y que, por ello, la prestación exenta era meramente intermediaria de las gravadas<sup>145</sup>.

La argumentación del Tribunal de Justicia está fundamentada en el principio de neutralidad, mismo principio que usará el propio TJUE en la Sentencia *AB SKF* para poner en duda el distinto tratamiento de los gastos que soporta la venta de unas acciones según sea ésta exenta o no sujeta. Afirma que la neutralidad de la carga fiscal debe predicarse de las actividades que estén “en sí mismas [...] sujetas al IVA” apuntando, como aspecto fundamental, que esta imputación no depende de “cuales fueren los objetivos o los resultados de estas actividades”<sup>146</sup>. La conclusión a la que llega el TJUE, por tanto, es clara: en caso de imputación directa de un gasto a una operación exenta la finalidad última de esta es indiferente, pues no modifica su carácter no deducible aunque sea accesoria a la realización de operaciones sujetas al impuesto<sup>147</sup>. De hecho, el AG LENZ llegó a afirmar la irrelevancia de que el resto de actividades de la empresa fuera gravada, pues afirmó que si llega a ser parcialmente exenta o completamente exenta el resultado debería

---

<sup>144</sup> Sobre el carácter instrumental de una actividad debemos referirnos, entre otras, a las SSTJCE de 11 de julio de 1996, *Règie Dauphinoise – Cabiinet A. Forest SARL*, asunto C-306/94, de 6 de marzo de 2008, *Nordania Finans A/S y BG Factoring A/S Vs. Skatteministeriet*, asunto C-98/07, y STJUE de 29 de octubre de 2009, *NCC Constuction Danmark A/s v. Skatteministeriet*, asunto C-174/08, ap. 31, en las que se establece que una transacción no puede ser accesoria, si constituye “la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible de la empresa”. Nosotros entendemos que, a efectos del análisis que estamos realizando, también podría entenderse con una interpretación *a contrario*, que no es accesoria si es la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad no imponible de la empresa, sólo que en ese caso será una actuación igualmente no sujeta.

<sup>145</sup> Apartados 36 y 37 de las Conclusiones del Abogado General LENZ, de 26 de enero de 1995, en el asunto C-4/94, *BLP Group*.

<sup>146</sup> Ap. 26 STJCE *BLP Group*.

<sup>147</sup> El ap. 28 de la STJCE *BLP Group* así lo afirma: “a excepción de los casos previstos expresamente en dichas Directivas, cuando un sujeto pasivo presta servicios a otro sujeto pasivo que los utiliza para efectuar una operación exenta, el segundo no tiene derecho a deducir el IVA soportado, ni siquiera en el caso de que el objetivo último de la operación exenta sea la realización de una operación sujeta al impuesto”.

haber sido el mismo: la imputación directa de dichos gastos a la operación exenta y, con ello, su no deducibilidad.

La verdadera cuestión de neutralidad fiscal que se planteó en esta ocasión, y que nos permite enlazar con el tratamiento de las actividades no gravadas instrumentales para la actividad económica, es la reclamación de la sociedad de una infracción del principio de neutralidad por no permitir la deducción de dichos gastos por ser imputables a una operación exenta, mientras que si lo fueran a la obtención de un préstamo sí podrían ser deducibles<sup>148</sup>.

Si las analizamos desde un punto de vista económico, el espectro de operaciones no sujetas, es decir, que no caben dentro del hecho imponible del IVA, abarca tanto operaciones que son un fin en sí mismas (por ejemplo prestaciones gratuitas) como actividades que son meramente instrumentales para el ejercicio de la actividad (como pedir un préstamo o hacer una ampliación de capital)<sup>149</sup>. Los costes que sean directamente imputables a estas acciones no sujetas al IVA sí van a atender, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, a su razón de ser última, es decir, a la motivación que les lleva a existir. Si se realizan como actuaciones que son sustantivas, es decir, que no están orientadas a beneficiar otras actividades de

---

<sup>148</sup> El AG LENZ en los apartados 46 y ss. de sus Conclusiones en el asunto *BLP Group*, al igual que haría el Tribunal posteriormente, aunque de forma más sucinta, expresa la inexistencia de una infracción de neutralidad a este respecto, opinión a la que nos adherimos sin duda. Si bien confirma que la finalidad de ambas operaciones es la misma, obtener fondos para el ejercicio de la actividad gravada, entiende que no pueden asimilarse ni exigirse un tratamiento idéntico a una operación de venta de participaciones de una empresa que se está gestionando y la solicitud de un préstamo, pues se trata de actuaciones absolutamente distintas tanto económica como jurídicamente y no es exigible según el principio de neutralidad fiscal que reciban un trato idéntico.

<sup>149</sup> El TJUE ha establecido una doctrina sobre el concepto de transacción o actividad económica “accesoria” en la STJUE de 29 de octubre de 2009, *NCC Construction Danmark*, asunto C-174/08, ap. 31, en la que estableció una interpretación a *sensu contrario*: “no puede calificarse de «accesoria», en el sentido del artículo 19, apartado 2 de la Sexta Directiva, si constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible de la empresa [...] o si implica un empleo significativo de bienes o de servicios por los que debe pagarse el IVA”. Es evidente que el TJUE está pensando en operaciones únicamente activas, no pasivas, aspecto a efectos de nuestro estudio adquiere relevancia pues en este apartado podemos considerar también como actividades accesorias aquéllas de compra o empresariales que no impliquen entrega de bienes o prestaciones de servicios, aunque las que calificaremos de “fin en sí mismo” o de sustantivas, sí deben ser únicamente operaciones activas. Profundizaremos en mayor medida en este concepto en su estudio dentro de las exclusiones de este tipo de transacciones en la prorrata.

la empresa, los gastos en ellas empleados serán no deducibles, tal y como si se tratara de operaciones exentas.

Es el caso que encontramos en la citada Sentencia VNLTO<sup>150</sup>. En esta, una empresa realiza actividades tanto gravadas como no sujetas (defensa de intereses del sector agrario sin percibir contraprestación alguna)<sup>151</sup>. El Tribunal afirma, haciendo referencia a la STJCE *Securenta*, que el IVA soportado por estas actividades que no tienen carácter económico no están incluidas dentro del ámbito de aplicación de la Directiva y que, por tanto, no serían deducibles los gastos directamente imputables a ellas<sup>152</sup>. Desde una perspectiva de la neutralidad fiscal es claro que la realización de actividades no sujetas al impuesto que representan un fin en sí mismas se equiparan a acciones de consumo final, siendo indiferente que después con los bienes y servicios comprados se decida hacer una acción social o disfrutarlos privadamente. De hecho, como afirma el Tribunal en la STJUE *Becker*<sup>153</sup>, el caso en que una actividad no sujeta, pese a tener como fin último beneficiar la actividad gravada, tenga como beneficiario un tercero implicaría darle tratamiento de actividad destinada al consumo final, con la correspondiente restricción del derecho de deducción. En esta Sentencia, una empresa incurre en gastos causados con la finalidad de beneficiar a la actividad gravada de la empresa<sup>154</sup>, pero los destinatarios de dichos gastos son consumidores privados, haciéndose por tanto una prestación sin la necesaria contraprestación, lo que constituye una actividad no sujeta que, además, tiene el objetivo de beneficiar a

---

<sup>150</sup> STJUE de 12 de febrero de 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (en adelante VNLTO), asunto C-515/07.

<sup>151</sup> El ap. 34 de la Sentencia confirma la no sujeción de dichas actividades por tratarse de prestaciones que no son a título oneroso.

<sup>152</sup> Apartados 36 y 37 de la STJCE VLNT0: “En consecuencia, el Tribunal de Justicia consideró en los apartados 30 y 31 de esa misma sentencia que el IVA soportado por los gastos en que ha incurrido un sujeto pasivo no conlleva derecho a deducción en la medida en que se vincule a actividades que, habida cuenta de su carácter no económico, no estén incluidas dentro del ámbito de aplicación de la Directiva y que, cuando un sujeto pasivo realiza indistintamente actividades económicas, gravadas o exentas, y actividades no económicas que no están incluidas en el ámbito de aplicación de la Directiva, la deducción del IVA soportado por los gastos incurridos sólo es admisible en la medida en que dichos gastos puedan imputarse a las actividades económicas del sujeto pasivo.”

<sup>153</sup> STJUE de 21 de febrero de 2013, *Becker*, asunto C-104/12.

<sup>154</sup> Se trataba de gastos de protección de abogados para los socios de la empresa por el juicio que se había abierto contra ellos por ser acusados de soborno a la autoridad pública para que a su empresa le fuera otorgada una concesión que hubiera incrementado sus operaciones gravadas.

terceros. En este caso, aunque el gasto tuviera una finalidad accesorio para haber beneficiado a la actividad gravada, el hecho de que su destinatario sea un particular al que no se le exige contraprestación alguna provoca que la no sujeción lleve a la no deducibilidad de dichos gastos.

Distinto de los supuestos anteriores es el caso de los gastos imputables a actividades no sujetas pero que son simplemente accesorias o instrumentales para el ejercicio de la actividad económica gravada del sujeto pasivo. Pese a que inicialmente podría parecer claro que si se trata de un gasto directo e inmediatamente relacionado con una actividad no sujeta se debe excluir su deducción de acuerdo con el art. 168, vamos a ver que la cuestión es mucho más compleja y que tiene importantes connotaciones con respecto al principio de neutralidad, aspectos que analizaremos en el siguiente apartado de estudio de los costes generales. Antes debemos terminar de configurar los conceptos de relación “directa e inmediata” que exige el TJUE a los efectos de poder considerar un gasto como afecto a una operación o conjunto de operaciones concretas.

### 2.3.2.- Los criterios de relación directa e inmediata en la imputación del gasto: concepto y alcance

El criterio de imputación directa de un gasto a una operación o conjunto de operaciones específicas depende de la existencia de un vínculo concreto entre dicha actividad pasiva que genera el coste y la activa que motiva dicho desembolso. Este vínculo se caracteriza por dos notas diversas: tiene que tener naturaleza directa e inmediata. Estos requisitos, sin embargo, no se encuentran definidos en la normativa reguladora del impuesto sino que son fruto de la labor jurisprudencial del TJUE<sup>155</sup>. De hecho, fue en la citada *STJCE BLP Group* en la que se afirmó la necesidad de que “los bienes o servicios de que se trate deberán estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones sujetas al impuesto” para que las cuotas de IVA soportadas que lleven incorporadas sean deducibles<sup>156</sup>.

Sin embargo, pese a ser un concepto de creación jurisprudencial, el TJUE no ha establecido su contenido de forma tajante y excluyente, sino todo lo

---

<sup>155</sup> Conclusiones del Abogado General SAGGIO en *Midland Bank*, *op. cit.* ap. 23: “Debe ponerse de relieve que la fórmula «relación directa e inmediata» no se encuentra en la normativa comunitaria, sino que es una creación de carácter jurisprudencial”.

<sup>156</sup> *STJCE BLP Group* ap. 19.

contrario. El Tribunal, en *Midland Bank* reconoció que “no sería realista tratar de elaborar una expresión más precisa a este respecto. En efecto, teniendo en cuenta la diversidad de las transacciones comerciales y profesionales resulta, a su juicio, imposible dar una respuesta más apropiada en cuanto a la manera de determinar en todos los casos la relación necesaria que debe existir entre las operaciones por las que se soporta el IVA y aquéllas por las que se repercute para que proceda deducir el IVA soportado”<sup>157</sup>. Sin embargo, como vamos a analizar, tanto en dicha Sentencia como en muchas otras posteriores, sin acuñar un concepto estricto de relación directa e inmediata que podamos considerar definitivo, el TJUE ha aportado distintos criterios que sirven de elementos indiciarios de dicho vínculo.

El AG SAGGIO, sin embargo, no previó esta postura parcialmente flexible del Tribunal de Justicia y enunció en sus conclusiones definiciones de ambos caracteres que debemos comentar. De acuerdo con sus conclusiones, ambos adjetivos aluden a la “relación especialmente estrecha” que debe existir entre “las operaciones sujetas al impuesto” “y los bienes entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo”<sup>158</sup>. Respecto al carácter directo, centró su reflexión en la inexistencia de operaciones intermedias que puedan interrumpir el proceso causal entre la transacción pasiva y la activa<sup>159</sup>. En referencia al apelativo inmediato, se

---

<sup>157</sup> STJCE *Midland Bank* ap. 25, también recogido en el ap. 21 de la STJUE *Becker*.

<sup>158</sup> Conclusiones del Abogado General SAGGIO en *Midland Bank*, *op. cit.* ap. 29

<sup>159</sup> Conclusiones del Abogado General SAGGIO en *Midland Bank*, *op. cit.* ap. 29: “Más concretamente, el adjetivo «directo» lleva a descartar la existencia de una relación significativa entre dos operaciones en el caso de que entre éstas se intercale una tercera que interrumpa la serie causal, o cuando la relación entre las dos operaciones quede muy diluida en el tiempo. Considero adecuado el ejemplo dado por el Reino Unido en el acto de la vista: A entrega un bien a B; con ocasión de la entrega a B, un empleado de A deja caer ese bien sobre el pie de un peatón que acierta a pasar, C, causándole una herida. Éste demanda judicialmente a A. A este respecto, cabe preguntarse si las costas que haya pagado A para defenderse de C pueden constituir un elemento integrante del coste del servicio de B, o si existe una relación distinta con dicha operación. Pues bien, como ha sostenido el Reino Unido, considero que en tal supuesto la relación queda demasiado lejos para considerarse directa”. El ejemplo que plantea el AG es, cuando menos, controvertido. Es evidente que no existe una relación todo lo directa o, al menos, intencionada, que podría pensarse. Sin embargo, la consecuencia del gasto ha sido causa específica de la actividad sujeta. Si impidiéramos al sujeto pasivo deducir el IVA soportado por dicha actividad C estaría sufriendo el gravamen del impuesto por consecuencias de sus operaciones empresariales que en nada le han beneficiado como particular, lo que implicaría una infracción del principio de neutralidad fiscal.



trata de la conexión temporal que debe exigirse entre las operaciones activa y pasiva<sup>160</sup>.

Tal como recordaba el propio AG SAGGIO y ha repetido en numerosas ocasiones el TJUE, “corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales aplicar el criterio de la relación directa e inmediata a los hechos de cada uno de los asuntos de que conocen y tomar en consideración todas las circunstancias en las que se hayan desarrollado las operaciones controvertidas”<sup>161</sup>. Hay que tener en cuenta que dejar una cuestión tan relevante a expensas de lo que determinen los diferentes Tribunales nacionales de los EEMM puede implicar un importante problema de inseguridad jurídica dentro de la UE. La falta de reglas armonizadas y el hecho de que los criterios puedan ser diversos pueden degenerar en un incremento de la litigiosidad en esta materia entre las Administraciones de Hacienda y los contribuyentes.

Por ello, las reglas y aproximaciones que vamos a plantear en este apartado deben servir para que los Tribunales nacionales no realicen interpretaciones excesivamente discrecionales, dada la importancia de usar con corrección estos caracteres que deben conseguir el funcionamiento adecuado del mecanismo básico del impuesto en relación con el principio de neutralidad.

La vinculación directa e inmediata debe predicarse tanto de las entregas de bienes como de las prestaciones de servicios que pueda recibir el sujeto pasivo. En contra de lo que podría concluirse de la Sentencia *Eon Aset Menidjmunt*<sup>162</sup>, este criterio no es únicamente predicable de las prestaciones de servicios y no extensible a las compras de bienes de inversión<sup>163</sup>. Simplemente la especificidad que tiene la deducción en lo referente a los bienes de inversión, sobre todo en casos de uso parcialmente privado de éstos, puede generar que el vínculo directo e

---

<sup>160</sup> Conclusiones del Abogado General SAGGIO en *Midland Bank*, *op. cit.* ap. 29: “En cuanto al adjetivo «inmediato», el mismo denota una especial continuidad temporal entre ambas operaciones. No obstante, como acertadamente señala el representante de Midland, ello no significa que el impuesto sobre la operación por la que se soporta el IVA sea exigible antes de que se realice la operación por la que se repercute dicho impuesto; siendo necesario tan sólo que entre ambas operaciones no transcurra un lapso de tiempo especialmente prolongado”.

<sup>161</sup> STJCE *Midland Bank* ap. 25, también recogido en el ap. 22 de la STJUE *Becker*, entre muchas otras.

<sup>162</sup> STJUE de 16 de febrero de 2012, *Eon Aset Menidjmunt OOD*, asunto C-118/11.

<sup>163</sup> STJUE *Eon Aset Menidjmunt* ap. 46 “Por lo que respecta a una operación consistente en la adquisición de un servicio, como el arrendamiento de un automóvil, es, en principio, necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA [...]”

inmediato pueda ser objeto de una apreciación no sólo inicial y única, sino que puede dar lugar a un análisis continuo y constante de su presencia<sup>164</sup>. Así, el carácter directo e inmediato de la relación entre dicho bien de inversión y actividad sujeta deberá prolongarse a lo largo de la vida útil de dicho elemento o, al menos, durante los años de posible regularización de sus cuotas deducibles. La diferencia es, por tanto, de existencia temporal de dicho vínculo, mas no de poder excluirse su existencia.

*2.3.2.1.- Criterio estrictamente económico: elemento de coste que conforma el precio de las operaciones*

Los elementos en los que deben basarse los Tribunales nacionales para estimar la existencia de una relación directa e inmediata no deben ser de cualquier tipo, sino que deben poder articularse “sobre la base de un criterio objetivo”<sup>165</sup>. El primero de los criterios que ha enunciado el TJUE ha sido uno de naturaleza estrictamente económica, incluso contable:

“(la incorporación del gasto como elemento de coste que forme) parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones sujetas a gravamen. Por lo tanto, dichos gastos deben formar parte de los costes de tales operaciones por las que se repercute el IVA que utilizan los bienes adquiridos o los servicios obtenidos. En consecuencia, dichos elementos del coste deben normalmente haberse originado antes de que el sujeto pasivo haya realizado las operaciones sujetas al impuesto a que se refieren”<sup>166</sup>.

Podemos extraer varias cuestiones clave a tratar de la afirmación que realiza el Tribunal de Justicia en el párrafo anterior de *Midland Bank*. La primera de ellas es el rigor con el que se establece este criterio económico. El término usado en él parece delimitar de manera muy clara el concepto de vínculo directo pues es la exigencia (“deben”) de que el gasto forme parte del precio del producto al que resulta directamente imputable a una actividad o conjunto de operaciones. Estamos de acuerdo en que todo gasto que aspire a tener una relación directa e inmediata

---

<sup>164</sup> STJUE *Eon Aset Menidjmont* aps. 53 y ss.

<sup>165</sup> Conclusiones del Abogado General SAGGIO en *Midland Bank*, *op. cit.* ap. 30

<sup>166</sup> STJCE *Midland Bank* ap. 30, transcrito de la misma manera por la STJCE *Abbey National plc* ap. 28, por la STJCE de 26 de mayo de 2005, *Kretztechnik AG*, asunto C-465/03, ap. 27, por la STJCE *Cibo Participations* ap. 31, por la STJCE *Investrand* ap. 23 o por la STJCE *Securenta* ap. 27.

con una operación va a ser un elemento de coste que va a influir en el precio de dicha actividad. Sin embargo, este requisito debe interpretarse con un carácter relativamente flexible, pues si bien es un criterio objetivo que ha de existir, el hecho de que su incorporación al precio de venta no sea íntegro o incluso no haya llegado a darse el consumo de dicho bien no debe ser objeto de impedimento del derecho de deducción. La propia Sentencia, haciéndose eco de otras muchas SSTJUE<sup>167</sup>, entendía que podía ser deducible un gasto aunque después no se hubiera hecho uso de él, entendiendo que en tal caso no existiría relación directa e inmediata. Es difícil entender esta combinación que realiza el Tribunal de entender un gasto deducible y, al mismo tiempo, reconocer que no tiene un vínculo directo e inmediato con una operación gravada. La confusión, creemos, proviene de la segunda cuestión que queremos comentar sobre la reflexión del TJUE.

El aspecto que nos plantea más dudas sobre la formulación realizada por el TJUE es el referente a la necesidad de que el gasto haya tenido que ser realizado con anterioridad a la operación concreta a la que se desea imputar para poder imputarse directamente a dicho precio<sup>168</sup>. Añade, además, que para evitar esta situación el sujeto pasivo debería poder probar, mediante elementos objetivos, cómo ha anticipado el cálculo de dichos desembolsos pasivos y los ha calculado en el precio para poder deducir cuotas soportadas posteriores a la actividad gravada específica<sup>169</sup>.

Exigir que el gasto (entendemos el apunte contable) se haya realizado siempre con anterioridad a la transacción activa puede plantear importantes problemas de neutralidad fiscal. Es evidente que, si hiciéramos caso de la STJUE *Eon Aset Menidjmont* y entiendiéramos este criterio de vinculación directa e inmediata únicamente aplicable a las prestaciones de servicios adquiridas podríamos plantear este escenario, aunque el resultado sería similar. Sin embargo,

---

<sup>167</sup> Concretamente, el ap. 22 de la STJCE *Midland Bank* hace referencia a las sentencias de 29 de febrero de 1996, INZO, C-110/94, aps. 20 y 21, *Ghent Coal Terminal*, ap. 20, y la Sentencia de 8 de junio de 2000, *Schloßstraße*, C-396/98, ap. 42.

<sup>168</sup> STJCE *Midland Bank* ap. 31: “De ello se deduce que, contrariamente a lo que alega *Midland*, normalmente no existe ninguna relación directa e inmediata, en el sentido considerado en la sentencia *BLP Group*, antes citada, entre la operación por la que se repercute el IVA y los servicios que un sujeto pasivo haya utilizado como consecuencia y a raíz de la realización de esa operación”.

<sup>169</sup> STJCE *Midland Bank* ap. 32: “Sólo sería distinto en el caso de que el sujeto pasivo probara, mediante elementos objetivos, que, con carácter excepcional, los gastos relativos a los bienes o servicios que hubiera utilizado como consecuencia de la realización de una operación con derecho a deducción forman parte de los elementos constitutivos del coste de ésta”.

en el mismo momento en que un empresario puede comprometer gastos a largo plazo o establecer en un contrato determinadas cláusulas que puedan dar lugar a gastos posteriores, estos podrían no ser anticipados en el precio, sino que podrían descontarse, en un momento posterior, del margen empresarial que se ha cargado en dicha venta. Es el caso de la citada *STJUE I/S Fini H*, que permite la deducibilidad de cuotas de IVA de un alquiler incluso después de cerrada la actividad de la empresa. No consideramos que esas cuotas hayan podido ser parte del cálculo de ningún precio, sino que, de haberse realizado operaciones gravadas en vez de cerrar la sociedad dicho gasto sí habría sido incluido en el cálculo del coste a trasladar el precio.

No obstante, la Sentencia *Midland Bank* no es de esta opinión. En ella, una empresa paga determinados servicios jurídicos a raíz de un proceso judicial que tiene lugar posteriormente a la realización de la operación gravada, como consecuencia de problemas con el cliente de la misma. El TJUE entiende que, salvo que se haya podido demostrar con elementos objetivos que dicho gasto había sido considerado de forma anticipada habiendo formado parte del cálculo del precio, las cuotas de esos servicios no son deducibles por ser posteriores a la actividad.

Analicemos las consecuencias de este fallo desde el punto de vista del principio de neutralidad. Un gasto en el que ha incurrido un sujeto pasivo como consecuencia de la posible mal realización de una operación gravada no es deducible, con lo que se carga al sujeto pasivo con dicho gravamen. Si no hubiera existido actividad gravada no se habría producido el gasto (este es un criterio causal, que veremos en el próximo apartado) y, pese a ello, se entiende que no existe la vinculación necesaria para considerarlo directamente imputable a dicha transacción sujeta al tributo. Para evitar este sobre coste impositivo, el Tribunal de Justicia exige que, mediante elementos objetivos, se demuestre que en el precio estaba incorporado el coste de un posible servicio jurídico en caso de denuncia del cliente.

No parece que el TJUE esté, vista la exigencia de “elementos objetivos”, dispuesto a aceptar que en todo margen empresarial con el que se carga un producto, bien o servicio, pueda establecerse un porcentaje sin determinar por posibles gastos posteriores derivados única y exclusivamente como consecuencia de dicha operación. Así, el potencial error del sujeto pasivo, o incluso la inexistencia de dicho error pero el entendimiento de que ha existido por parte de su cliente con la correspondiente demanda, no sólo provocaría un coste para el empresario, sino que éste debería incrementarse con la carga del impuesto como si de un consumidor final se tratara. Podría utilizarse la “salida” que usa el TJUE de

entender que es un gasto deducible pero sin “vínculo directo e inmediato”, cosa que no hace y que no entendemos que deba aplicarse, pues en este supuesto sí puede existir dicho nexo. No creemos que sea una interpretación de la Directiva lo suficientemente respetuosa con el principio de neutralidad pues el momento de realización del gasto parece ser de mayor importancia que la vinculación exclusiva del mismo a la actividad gravada. Que el precio inicial no contuviera un gasto posterior no parece suficiente argumento para negar la imputación directa de un coste con una operación y el rechazo de su deducción convirtiendo al sujeto pasivo en consumidor final de dicho servicio. Así, el criterio de incorporación de un gasto al precio de una transacción es de gran utilidad para poder entender el concepto de vínculo directo e inmediato, pero entendiéndose siempre desde el punto de vista del principio de neutralidad fiscal.

El propio TJUE parece haber relativizado parcialmente esta exigencia en la STJUE *AB SKF*. En ella se cambia el término “debe” por uno mucho más amplio: si los gastos “pueden” incorporarse a este precio<sup>170</sup>. Quizás este término sea excesivamente amplio y sea más conveniente el utilizado por la versión inglesa de la Sentencia, cuando afirma que estos gastos deben ser “*likely to be incorporated in the prices*”, es decir, apropiados para una probable incorporación en los precios<sup>171</sup>. Entendemos que esta formulación es más conveniente, sobre todo de cara a la segunda conclusión que extrajo el Tribunal de Justicia en *Midland Bank*. Si el gasto es apropiado para ser parte del precio no se exige que su uso haya sido obligatorio para conformar éste, evitándose limitaciones excesivas del derecho a la deducción que habrían sido contrarias al principio de neutralidad<sup>172</sup>.

---

<sup>170</sup> Ap. 62 STJUE *AB SKF*: “En efecto, para determinar la existencia de una relación directa e inmediata debe dilucidarse si los gastos atendidos pueden incorporarse al precio de las acciones que SKF aspira a ceder o si forman parte únicamente de los elementos constitutivos del precio de los productos de SKF”.

<sup>171</sup> En Sentencias posteriores, citando incluso a la propia *AB SKF*, el Tribunal de Justicia ha prescindido de los términos “deben” o “pueden”, afirmando que estos gastos “formen parte de los elementos constitutivos del precio”. Entre ellas la Sentencia de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom SGPS, SA, asunto C-496/11, ap. 36, o la STJUE *Eon Aset Menidjmont* ap. 47. Dado que citan a *AB SKF* podemos entender que no supone un nuevo cambio en la doctrina del TJUE, aunque una interpretación literal podría indicar lo contrario. Además, en la reciente STJUE *Becker* el Tribunal parece haber retomado el hecho de que los costes “deban haber formado parte” del precio, lo que podría incluso interpretarse como un paso atrás. Deberemos estar atentos para observar el desarrollo jurisprudencial al respecto.

<sup>172</sup> VAN DOESUM y VAN NORDEN son partidarios de esta segunda acepción, considerando que la interpretación que realizó el TJUE en *Midland Bank* era excesivamente rígida y que esta nueva calificación, acompañada de un nexo causal, es la opción adecuada para

Así, el coste de los servicios de *Midland Bank* es perfectamente idóneo para formar parte del precio de la operación. Incluso podría entenderse que ha formado parte del margen que se ha cobrado al cliente respecto al coste del bien, aunque de forma difusa. Esta apreciación, sin embargo, no debería poder ser extensible en todo caso como regla indiscutible, pues la relación directa e inmediata debe poder apreciarse mediante requisitos objetivos.

La solución que se da en la STJUE *AB SKF*, sin embargo, dista mucho de ser perfecta. Si bien se relaja este requisito de conformar el precio, permitiendo tener vínculo directo e inmediato con los gastos que sean idóneos para ello, utiliza exclusivamente este criterio económico para determinar si tal nexo existe y, por ende, si se trata de un gasto deducible. La exclusión de otro tipo de baremos puede ser contraproducente pese a esta flexibilización. La fijación del precio de venta de unas acciones es un proceso complejo y será el Tribunal nacional el que deberá entender si pueden influir en él los gastos que se soporten o es únicamente fruto de la interacción de la oferta y la demanda<sup>173</sup>. Este es uno de los motivos por los que entendemos que este criterio económico debe complementarse con uno funcional o causal, que analizaremos en el siguiente apartado.

#### 2.3.2.2.- *Criterio funcional o causal*

Si nos basamos únicamente en el criterio económico, en el que los gastos son deducibles en función de su incorporación a los precios de las operaciones a las que se imputan directamente, podría estar dejándose en manos de los criterios contables de los agentes económicos la consideración directa e inmediata que debe predicarse respecto del vínculo gasto-operación. Su clasificación como gastos directos o generales así como su afectación a un tipo de operación y no otro podría

---

salvaguardar la posición de los sujetos pasivos y evitar que la carga del impuesto recaiga sobre ellos. VAN DOESUM, A., VAN NORDEN, G., “The right to deduct...”, *op. cit.*, pp. 325-236.

<sup>173</sup> Como afirman VAN DOESUM, VAN KESTEREN y VAN NORDEN, si entendemos que el precio de venta de una acción se fija por el mecanismo del mercado no existiría el nexo directo e inmediato que se exige, pues dicho coste no sería capaz de afectar al precio de la venta. Estos autores afirman de forma tajante, y estamos de acuerdo con ellos, que el Tribunal ha optado por una dirección errónea y la comprobación de si existe tal vínculo directo e inmediato no puede hacerse con un criterio exclusivo de ubicación de costes o económico. Si se quiere cumplir con el principio de neutralidad es necesario introducir un criterio causal que acompañe a este económico, siendo esta la única forma de alcanzar la neutralidad fiscal. VAN DOESUM, A., VAN KESTEREN, H., VAN NORDEN G. J., “Share Disposals and the Right of Deduction of Input VAT”, *EC Tax Review* n° 2, 2010, p. 68.

tener lugar por mera voluntad del empresario, siendo esta una conclusión que no debe ser compartida<sup>174</sup>. Entendemos que es necesaria la existencia de un criterio de naturaleza funcional o causal para poder estimar que un gasto es directa e inmediatamente imputable a una operación. Incluso el propio criterio de la formación del precio requiere de esta vertiente causal para poder ser interpretado correctamente. El requisito funcional matizaría el económico para que no sea ni excesivamente restrictivo (como sería el considerar que el precio de una venta de acciones lo fija el mercado y los gastos no se pueden incorporar pese a que sean causa directa) ni demasiado flexible (entender que es el empresario el que, de acuerdo con su contabilidad de costes, decide qué gastos se incluyen en el precio).

No debemos confundir relación causal con finalidad última de la operación a la que va imputada el gasto. Tal como afirma la STJCE *BLP Group*, debe existir este vínculo directo e inmediato siendo “indiferente la finalidad última que el sujeto pasivo pretenda alcanzar”<sup>175</sup>. A lo que se refería esta Sentencia era al hecho de que la sociedad demandante alegara la existencia de esta relación causal porque los servicios exentos a los que se destinaban los gastos cuya deducibilidad se reclamaba tenían un destino final de servir para la actividad gravada. Como bien afirma el TJUE, esta finalidad última no es relevante y no conforma el citado criterio funcional, pues no analiza la causa del gasto o la importancia del mismo para la actividad concreta, sino la función de dicha actividad en el conjunto de la empresa, cosa que, a efectos del vínculo directo de un gasto, es del todo irrelevante.

---

<sup>174</sup> Esta problema ha sido puesto de manifiesto por RAMSDAHL y STENSGAARD que, en su análisis de *AB SKF*, han criticado el uso exclusivo de un criterio económico sin estar acompañado de uno funcional: “If this means that an analysis of the functional causality is now irrelevant for assessing whether a cost should be classified as a general cost or a direct cost, it seems to imply that, in practice, a business can decide for itself whether a cost should be regarded as a general cost, as the assessment depends entirely on how the business prepares its price calculation. However, it is difficult to accept that a cost should be classified as a general cost just because it appears from the bookkeeping that the cost should be covered by income from the overall activities of the business if, in terms of its function, the cost should be entirely allocated to specific output transactions”. RAMSDAHL JENSEN, D., STENSGAARD, H., “Partial Deduction of Input VAT in the Common VAT System in Europe”, en ECKER, T., LANG, M., LEJEUNE, I., *The Future of Indirect Taxation...*, op. cit., p. 692.

<sup>175</sup> STJCE *BLP Group* ap. 19, afirmación repetida, entre otras, por *Midland Bank* ap. 20, *Abbey National plc* ap. 25 o *Cibo Participations* ap. 28. Entendemos, como afirma TERRA, que esta afirmación es asumible igualmente en sentido contrario, es decir, si un gasto está directa e inmediatamente imputado a una operación gravada será deducible, con indiferencia de que dicha actividad sujeta tenga una finalidad posterior de servir a la mejor realización de actividades exentas. TERRA, B., “Developments in VAT – The Deduction of Input Tax”, *International VAT Monitor*, Vol. 7, nº 2, 1996, p. 55.

La concreción del criterio causal se extrae de la propia jurisprudencia del TJUE que, en diversas ocasiones, ha ido planteando aspectos o elementos que le dan forma. En primer lugar, debemos aludir a la STJCE *Enkler*<sup>176</sup>. En esta Sentencia, pese a tratarse un caso en que lo que se discutía era si un gasto era imputable a una actividad económica o a un uso privado, se enuncia una primera cuestión que puede constituir parte de este criterio: la idoneidad del gasto para la operación<sup>177</sup>. Así, el TJUE diferencia según un bien sea únicamente apropiado para una explotación económica o lo sea también para ser usado con fines privados<sup>178</sup>. Este mismo criterio fue planteado por el AG SAGGIO en el asunto *Midland Bank* como medio de articular la carga de la prueba sobre la intensidad de dicho nexo directo e inmediato<sup>179</sup>. Entendemos que representa una primera aproximación correcta el considerar que para que exista un vínculo directo e inmediato entre un gasto y una operación el primero debe ser apropiado para introducirse en la segunda. Resulta difícil imaginar que un gasto pueda formar parte del precio de un producto o servicio si, desde un análisis objetivo, no representa un coste apropiado para la realización de dicha actividad, por ejemplo, y acudiendo a un caso absurdo, que se compre una máquina de hacer radiografías en una bodega vinícola. Damos a este argumento valor de primera aproximación al criterio causal, pues la neutralidad fiscal no permitiría que se penalizara a unos operadores por realizar la actividad de manera distinta y, con ello, la consideración de “gasto apropiado” puede ser particular y subjetiva. Sin embargo, entendemos que constituye un buen elemento de juicio para que los Tribunales nacionales puedan dictaminar la existencia o no de esta relación, más aún si se conjuga con otros elementos complementarios.

En las Sentencias *Investrand* y *Becker* el TJUE profundizó en los aspectos causales que pueden dar lugar a un vínculo directo e inmediato construyendo lo

---

<sup>176</sup> STJCE de 26 de septiembre de 1996, *Enkler/Finanzamt Homburg*, asunto C-230/94.

<sup>177</sup> A esto habría que añadir también la idoneidad para ser consecuencia de una operación, ya que puede no ser funcional para su realización, pero sí ser una consecuencia ineludible, como puede ser el coste de un pleito derivado de la actividad.

<sup>178</sup> Ap. 27 de la STJCE *Enkler*: “el hecho de que un bien sea apropiado para una explotación exclusivamente económica basta, por regla general, para admitir que su propietario lo explota para las necesidades de actividades económicas y, por consiguiente, para obtener ingresos continuados en el tiempo. Por el contrario, si un bien, por su naturaleza, puede ser utilizado con fines tanto económicos como privados, deberán analizarse todas las condiciones de su explotación para determinar si es utilizado con el fin de obtener ingresos que sean efectivamente continuados en el tiempo”.

<sup>179</sup> Conclusiones del Abogado General SAGGIO en *Midland Bank*, *op. cit.* ap. 24.



que podemos calificar como criterio de “causa necesaria” o “necesidad funcional”. En la primera de ellas una sociedad realiza actividades tanto económicas (prestación de servicios a empresas participadas) como fuera del impuesto (gestión pasiva de carteras). Para determinar si un gasto concreto se puede afectar directamente a operaciones sujetas y, por ende, tener carácter deducible, el Tribunal de Justicia argumenta acerca de la hipotética existencia del gasto en el caso de que no se hubieran acometido dichas operaciones exentas. Así, razona el TJUE que si de no haberse dado actividad sujeta al impuesto se hubiera realizado el gasto de forma idéntica, como parece ocurrir en el supuesto, no puede existir vínculo directo e inmediato con la operación gravada<sup>180</sup>. Podemos hacer esta misma interpretación en sentido inverso. Para que exista un vínculo directo e inmediato el gasto debe traer causa necesaria de la existencia de una operación concreta (entendemos que también podría existir este vínculo directo e inmediato pero con una transacción exenta o incluso una operación no sujeta). Debemos tener cuidado con esta definición, porque no se trata de que sin la existencia del gasto no pueda desarrollarse la actividad, pues existen numerosos gastos accesorios o no imprescindibles en los que pueden incurrir, incluso erróneamente, los agentes económicos. La neutralidad fiscal requiere que éstos sean deducibles y que la carga del impuesto no la soporte el empresario. El criterio, por tanto, es a la inversa, la existencia del gasto debe “necesitar” la potencial realización de la operación a la que va a ser imputado.

La STJUE *Becker* ha confirmado la utilidad de este criterio pues ha declarado que, pese a que la relación directa e inmediata necesaria para una afectación directa debe provenir de elementos objetivos, la regla introducida por *Investrand* no cuestiona la exigencia de dichos medios de prueba y resulta adicional a éstos:

“el hecho de que la existencia de la relación directa e inmediata entre una prestación de servicios y el conjunto de la actividad económica sujeta a tributación deba determinarse teniendo en cuenta el contenido objetivo de dicha prestación de servicios no excluye que pueda también tenerse en

---

<sup>180</sup> STJCE *Investrand* ap. 32: “En efecto, en los autos no aparece ningún dato que permita sostener que, si *Investrand* no hubiera realizado a partir del 1 de enero de 1993 actividades económicas sujetas al IVA, no habría recurrido a los servicios de asesoramiento controvertidos en el litigio principal. Por consiguiente, con independencia de que hubiera realizado tales actividades a partir de dicha fecha, *Investrand* habría contratado estos servicios con el fin de preservar la contrapartida pecuniaria de la venta de acciones [...]”.

consideración la causa exclusiva de la operación de que se trate, que debe considerarse un criterio para determinar dicho contenido objetivo”<sup>181</sup>.

De hecho, la propia STJUE *Becker*, al afirmar que los beneficiarios de los servicios cuyo IVA se pretende deducir son terceros ajenos a la empresa, se basa en este criterio funcional para afirmar la no deducibilidad del gasto, siendo prestados “completamente al margen del ámbito de las actividades de A sujetas a tributación”<sup>182</sup>.

El TJUE, por tanto, ha optado por consolidar este criterio causal como uno de los elementos a tener en cuenta a la hora de realizar el análisis, basado en elementos objetivos, de la existencia de un vínculo directo e inmediato entre gasto y operación. Se trata de una condición necesaria aunque, basándonos en la jurisprudencia del TJUE, no suficiente. No consideramos que esta regla desplace el generalizado y extendido criterio de la composición del precio. No obstante, entendemos que tanto a efectos de su interpretación y matización como en aquéllos supuestos en los que no sea claramente aplicable ni discernible su utilización, el uso de la “causa necesaria”, así como de la idoneidad del gasto para la operación son elementos de juicio que sirven a efectos de analizar la imputabilidad de un coste con una actividad. Estos criterios pueden ser especialmente útiles en el caso del análisis de la relación directa e inmediata de los gastos generales con el conjunto de la actividad de la empresa, que analizaremos a continuación. La relación de estos costes indirectos con la formación del precio puede ser excesivamente difusa y los criterios funcionales comentados pueden ser de inestimable ayuda para realizar un análisis correcto de su posible afectación<sup>183</sup>. Por

---

<sup>181</sup> STJUE *Becker* ap. 29. Los argumentos que plantea el Tribunal de Justicia continúan en dicho apartado “Una vez se ha comprobado que una operación no ha sido efectuada para las necesidades de las actividades sujetas a tributación de un sujeto pasivo, no puede considerarse que dicha operación tenga una relación directa e inmediata con esas actividades en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aunque la operación esté, por razón de su contenido objetivo, sujeta al IVA”.

<sup>182</sup> STJUE *Becker* ap. 31.

<sup>183</sup> Podríamos pensar que en la STJCE *Ghent Coal Terminal*, en la que no se aplicó la teoría del vínculo directo e inmediato por ser anterior a *BLP Group*, permitir la deducción de unos bienes que no han podido usarse por motivos ajenos a la voluntad del empresario podría fundamentarse más bien en la existencia de un vínculo causal lo suficientemente estrecho, más bien que en exigir que dicho coste se incorpore al precio de operaciones que no van a tener lugar. Como afirma CENTORE a este respecto, el nexo directo e inmediato debe nacer y ser “genéticamente aferente” a las probables o previsibles operaciones activas en un futuro, siendo la exigencia de la formación del precio relativizada por estos criterios. CENTORE, P., “Nesso

último, creemos que proporcionar elementos funcionales a los criterios estrictamente contables aporta una mayor observancia de la neutralidad fiscal al impedir que un uso excesivamente restrictivo de estos requisitos provoque que sean los empresarios los que soporten la carga tributaria.

## **2.4.- La deducibilidad de los gastos generales**

### **2.4.1.- Los gastos generales como costes indirectos de la actividad**

Una definición simple de gastos generales sería identificarlos como aquéllos que no tienen una relación directa e inmediata con una operación o conjunto de operaciones activas concretas, sino con el global de actividades del sujeto pasivo o con un conjunto difuso de transacciones de distinta naturaleza<sup>184</sup>. Estos costes tienen una relación indirecta con los hechos imponibles específicos, no guardando un vínculo especialmente estrecho con ninguno de ellos. Por el contrario, su imputación se hace, tanto a nivel contable como a efectos del IVA, respecto del conjunto integral de la actividad del empresario o profesional.

Si el principio de neutralidad fiscal debe encauzarse a través de la liberación de la carga tributaria del impuesto para los sujetos pasivos, aspecto que sucede de forma clara con los gastos susceptibles de imputación directa a operaciones gravadas, el mismo razonamiento cabe realizar con los gastos generales. El hecho de que no pueda calcularse de forma separada su influencia en el precio concreto de una operación o actividad concreta no debe ser un demérito que intervenga en la deducción del gravamen con que vienen cargados este tipo de costes. De hecho, siempre que exista un nexo o relación suficientemente justificado entre gastos generales y actividad gravada, el impuesto no debería tratar de forma distinta a los empresarios que se decanten por realizar gastos de distribución más global entre sus operaciones o más especializada para cada una de ellas. Lo contrario supondría

---

(im)mediato e (in)diretto fra le operazioni attive e passive ai fini della detrazione IVA”, *Corriere Tributario*, n° 17, 2002, p. 1539.

<sup>184</sup> Esta definición es compartida por VAN DOESUM, y VAN NORDEN, que los califican como aquéllos “input” que no tienen un nexo directo e inmediato con una parte claramente identificada de la actividad económica del sujeto, sino con el conjunto de su actividad, constituyendo parte del precio de todos los bienes y servicios de sus operaciones. VAN DOESUM, A., VAN NORDEN, G., “The right to deduct...”, *op. cit.*, p. 328.

un condicionamiento del libre ejercicio de la actividad profesional que desvirtuaría la neutralidad fiscal en todas sus vertientes.

Esta visión es compartida por el TJUE que, en no pocos asuntos, ha reconocido que los gastos generales son “elementos constitutivos del conjunto de la actividad económica de dicha persona y que, en consecuencia, están directa e inmediatamente relacionados con dicha actividad. Por consiguiente, el IVA soportado sobre dichos gastos generales puede deducirse en la medida en que las entregas de bienes o prestaciones de servicios estén sujetas al impuesto”<sup>185</sup>. Así, los gastos generales deben cumplir el nexo directo e inmediato que hemos definido anteriormente pero no respecto a una operación o conjunto de ellas concreto, sino que deben presentar “una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto”<sup>186</sup> o, como también se ha referido el Tribunal, tener este nexo con la actividad “en su integridad”<sup>187</sup>.

El aspecto fundamental que queremos destacar a efectos del principio de neutralidad, es que el TJUE exige que el vínculo entre actuaciones pasivas y activas exista en todo momento para garantizar el derecho de deducción. No es relevante que el gasto pueda clasificarse como coste directo o indirecto en relación a los distintos centros de atribución de coste de la contabilidad empresarial, ni que se usen para el conjunto de la empresa sin poderse especificar en qué clase o tipo de operaciones se emplea. Son los agentes económicos los que tienen que realizar, de forma libre y sin condicionamientos fiscales, la gestión de los costes y el funcionamiento de sus actividades. La neutralidad sólo exige que exista la requerida relación directa e inmediata que, como ha manifestado el Tribunal de Justicia también respecto de los costes generales, se manifiesta a través de la inclusión de estas cuantías “como elementos integrantes del precio de los productos de una empresa”<sup>188</sup>.

La consecuencia fundamental de considerar determinados costes indirectos como gastos generales es que su imputación no es directa, sino que se hace al conjunto de la actividad de la empresa, estando su derecho a deducción destinado

---

<sup>185</sup> Ap. 27 de las Conclusiones del Abogado General JACOBS, presentadas el 24 de febrero de 2005, en la que sería la posterior STJCE *Kretztechnik AG*, en el que hace referencia al ap. 25 de la STJCE *BLP Group* y a los apartados 35, 36 y 40 de la STJCE *Abbey National plc*.

<sup>186</sup> Ap. 36 de la STJCE *Kretztechnik*.

<sup>187</sup> Ap. 31 de la STJCE *Midland Bank*.

<sup>188</sup> Ap. 33 de la STJCE de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations*, asunto C-16/00, en los que también son citados ap. 25 de la STJCE *BLP Group* y a los apartados 35, 36 y 40 de la STJCE *Abbey National plc*, y ap. 31 de la STJCE *Midland Bank*.

a ser acorde con el carácter gravado o no de dichas operaciones del sujeto pasivo<sup>189</sup>. Así, en el caso de que el global de sus operaciones sea sujeto y no exento, el total de los gastos generales tendrá derecho a ser íntegramente deducible<sup>190</sup>. No obstante, el razonamiento también debe tener sus pertinentes derivaciones en el caso de que no todas las actividades del sujeto sean gravadas con el impuesto. Sea porque realiza operaciones exentas o porque algunas de ellas no están sujetas al impuesto, como ocurría en el caso *VLNTO*, los gastos generales que se imputen a un sujeto pasivo que no realiza únicamente actividades imponibles sólo serán deducibles en la proporción que representen estas últimas. El criterio para realizar esta distribución va a depender de si estamos ante operaciones sujetas en conjunto con otras no sujetas o imponibles y exentas.

#### 2.4.2.- Imputación directa a operaciones no sujetas y gastos generales

Una cuestión fundamental a estudiar en el análisis de los gastos generales es el tratamiento que debe darse respecto de aquéllos costes que son directamente imputables a operaciones no sujetas que no representan en sí transacciones sustanciales pero que son realizadas por el sujeto pasivo con carácter instrumental. Debemos recordar que nos referimos a gastos afectables a operaciones no sujetas cuando éstas no son un fin en sí mismas, caso en el que no serían deducibles bajo ninguna circunstancia (por ejemplo, la prestación de servicios legales gratuitos). Son muchos los ejemplos que podemos pensar del caso al que hacemos referencia: gastos directamente imputables a operaciones de compra que se usen para todas

---

<sup>189</sup> Como afirman RAMSDAHL y STENSGAARD, los costes generales normalmente darán sólo derecho a una deducción parcial, afirmación que entendemos que se relaciona con el hecho de la ausencia de importancia en su cálculo si todas las operaciones son gravadas, ya que se tratarían todos los gastos de forma idéntica sin importar su carácter directo o indirecto. Además, afirman también que pueden dar lugar a una deducción total o inexistente en función de que estas actividades estén gravadas o su totalidad o exentas o fuera del ámbito de aplicación del impuesto íntegramente. La conclusión a la que llegan, como hemos hecho nosotros, es que los gastos generales siguen a la naturaleza del conjunto de la actividad empresarial. RAMSDAHL JENSEN, D., STENSGAARD, H., “Partial Deduction of Input VAT...”, *op. cit.*, pp 688-689

<sup>190</sup> En este sentido se pronuncia el Tribunal en los aps. 39 y 40 de la Sentencia *Abbey National plc*, que afirma que la regla de que la deducción debe seguir a la naturaleza de la actividad a la que se imputa “también debe aplicarse a los costes de los bienes que forman parte de los gastos generales correspondientes a una parte de las actividades económicas de un sujeto pasivo” y que, en el caso de que “todas las operaciones que la integran están sujetas al IVA, el cedente puede deducir la totalidad del IVA que haya gravado los gastos” generales.

las operaciones<sup>191</sup>, desembolsos por servicios para obtener financiación externa de terceros sea a través de incremento del pasivo o del capital social, etc.

Es el supuesto de la Sentencia *Kretztechnik*, una de las principales al respecto de la deducibilidad de gastos generales. En este asunto, una empresa pretende hacer una ampliación de capital en el mercado continuo y, para ello, incurre en varios gastos por servicios que le son prestados, y cuya deducibilidad fue rechazada por las autoridades alemanas. Como destacaron tanto el Tribunal de Justicia como el Abogado General JACOBS, la operación que realizaba la empresa, un aumento de financiación a través de recursos propios, no representaba una actividad económica sujeta al impuesto<sup>192</sup>. El hecho de tratarse de gastos realizados para desarrollar una actividad no sujeta y que no suponga ningún tipo de venta obliga a comprobar los vínculos de dicho coste con el resto de actuaciones del sujeto pasivo. La deducibilidad de dichos gastos no depende de su afectación inmediata a la operación no sujeta, sino que deben atender a las transacciones para las que se han realizado estas actividades que quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto. En el caso concreto, la ampliación de capital acometida por *Kretztechnik* no iba destinada a una parte específica de su empresa, ni a un sector operativo concreto, sino que dichos nuevos recursos se utilizarían de forma global por el conjunto de la sociedad<sup>193</sup>. Esto tiene como consecuencia

---

<sup>191</sup> Es muy atinada la afirmación que realiza el AG JACOBS en el ap. 73 de las Conclusiones para el asunto *Kretztechnik*: “Por ejemplo, si un operador utiliza los servicios de un intermediario o perito al adquirir una materia prima, cabe afirmar que el coste de tales servicios está directa, inmediata y exclusivamente relacionado con la adquisición. Sin embargo, ello no determina si el IVA sobre los servicios es deducible. El derecho a deducir debe determinarse por las operaciones realizadas para cuyos fines se utilizan los servicios. [...]El derecho a deducir dependerá de si dicha operación está o no gravada”.

<sup>192</sup> Especialmente clarificadora es la afirmación que realiza el AG en los apartados 59 y 60 sus las Conclusiones para el asunto *Kretztechnik*: “59.- Sin embargo, cuando una sociedad emite nuevas acciones no vende ningún bien incorporal existente ni ningún derecho sobre una parte de su activo existente, sino que aumenta su activo mediante la adquisición de capital, reconociendo los derechos de los nuevos socios como titulares residuales de una parte anteriormente no existente del activo incrementado al que han contribuido en forma de capital. 60.- Tal actuación no puede calificarse como una prestación de servicios por la sociedad. Desde su punto de vista, existe una adquisición de capital, no una entrega y, en consecuencia, no existe una operación que pueda estar sujeta al IVA o exenta de éste. Desde el punto de vista del accionista, se trata de una inversión, una colocación de capital, y no una adquisición”.

<sup>193</sup> Así lo afirma el ap. 36 de la STJCE *Kretztechnik*: “Kretztechnik efectuó dicha operación con el objeto de aumentar su capital en beneficio de su actividad económica en general, ha de considerarse que los costes de los servicios prestados a dicha sociedad con ocasión de la

fundamental su consideración como gastos generales, ya que el nexo directo e inmediato lo tienen con la actividad del sujeto pasivo en su conjunto.

Debemos destacar que la relevancia de esta Sentencia no es que la calificación final sea que se trata de gastos generales, aunque parezca ser el argumento principal del Tribunal de Justicia. Lo esencial es que el tratarse de costes directamente imputables a operaciones no sujetas (debiendo estas ser instrumentales o accesorias, es decir, que no representan un fin en sí mismas) provoca que el nexo directo e inmediato que se requiera para determinar su deducibilidad dé un salto y atienda a las actividades finales (que podrán estar gravadas o no) que han motivado dichas actuaciones ajenas al impuesto. El derecho de deducción, por tanto, depende de la naturaleza de las actividades para las que se hayan realizado las operaciones no sujetas instrumentales. En el caso de que la ampliación de capital que realiza *Kretztechnik* no hubiera estado destinada al conjunto de sus operaciones, sino específicamente a una rama que desarrollase una actividad exenta los gastos de esta transacción bursátil no habrían sido deducibles, y su calificación como gastos generales no habría tenido lugar, sino que se habrían imputado directamente a dicho sector exento, sin otorgárseles derecho a deducción<sup>194</sup>.

Un razonamiento idéntico podemos hacer en el caso en que los gastos afectados a la operación no sujeta se hayan realizado en beneficio de otra actividad no sujeta, siendo esta una actividad no sujeta final, es decir, que no se desarrolla de manera instrumental para otra actuación empresarial. Es el supuesto de la STJCE *Investrand*, ya comentada. En ella una sociedad realiza determinados gastos de asesoramiento por el cobro de unas cantidades que son íntegramente atribuibles a las actividades no sujetas de la sociedad. El gasto, por tanto, atiende al pago de una actividad no sujeta instrumental, la gestión de un cobro pendiente, estando ésta relacionada con un conjunto de actividades de naturaleza sustancial, no instrumentales, y que no estaban sujetas al impuesto, pues en el momento en

---

operación en cuestión forman parte de sus gastos generales y, como tales, son elementos integrantes del precio de sus productos.”

<sup>194</sup> En este sentido, debería atenderse al significado literal de la expresión “con una parte claramente delimitada de sus operaciones económicas”, utilizada por la STJCE *Abbey National plc*, y que implicaría vincular de forma inmediata y directa estos gastos a dicha parte de las actividades de la empresa y no a todo el conjunto. Apoyan esta afirmación RAMSDAHL JENSEN, D., STENSGAARD, H., “Partial Deduction of Input VAT...”, *op. cit.* p. 689.

que se tenían que haber cobrado dichas cuantías la empresa era una sociedad *holding* que no “se inmiscuía en la gestión” de las filiales<sup>195</sup>.

La esencia de este razonamiento no radica en que no se puedan calificar estos desembolsos como gastos generales, sino en el proceso lógico por el que se analiza el nexo directo e inmediato de estos con la actividad final a la que van dirigidos. Dado que ésta no cabía dentro de los hechos imponibles del tributo, es decir, era no gravada, no se pueden considerar estos gastos como deducibles<sup>196</sup>. De hecho, el TJUE afirma que dado que la actividad final a la que van destinados estos desembolsos es no sujeta, la consecuencia debe ser recibir un tratamiento idéntico a la de un particular que realiza un acto de consumo privado.

Por tanto, lo relevante no es la consideración como gasto general de los costes que tengan atribuidos las operaciones no sujetas instrumentales que haga un empresario o profesional, sino la imputación *medial* que debemos realizar respecto de las actividades finales a las que van orientadas en último término. La imputación medial no elimina la necesidad de un nexo directo e inmediato, simplemente lo desplaza, pues deberá analizarse respecto de la operación no sujeta instrumental y la actividad sustancial para la que se ha realizado. Si se trata de gastos que se realizan para el conjunto de la actividad de la empresa el resultado deberá ser su tratamiento como costes indirectos con el correspondiente reparto que deba realizarse en función de la naturaleza global de estas actividades.

Por último, queremos analizar el caso *Cibo Participations*, donde encontramos una circunstancia similar a la de *Kretztechnik* pero que desde un punto de vista de la neutralidad fiscal podría tener implicaciones en la línea de lo que comentamos. El asunto versa de los gastos que realiza una sociedad para acometer la compra de acciones de unas filiales a las que presta servicios. Dichos gastos fueron deducidos por la empresa en su condición de gastos generales, y el Tribunal de Justicia confirmó esta condición en su Sentencia. Los aps. 32 a 34 de la Sentencia afirman la inexistencia de una relación directa e inmediata de los

---

<sup>195</sup> Como afirma MARTÍNEZ MUÑOZ, en esta Sentencia el Tribunal “llega, con idénticos argumentos, a una interpretación diferente” debido a la no sujeción de las actividades de *Investrand* y al ya comentado hecho de ausencia de causa por realización del hecho aunque no se hubiera “realizado una actividad económica sujeta al IVA”. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “El principio de neutralidad...” *op. cit.* p. 154.

<sup>196</sup> El ap. 31 de la STJCE *Investrand* afirma que el hecho de que se trate de un gasto para una mejora patrimonial de la empresa “no basta para declarar la existencia de una relación directa e inmediata entre los gastos de asesoramiento referentes a dicho crédito en que incurrió *Investrand*, y las actividades económicas de ésta”.



servicios usados en la adquisición de las acciones de las filiales y las operaciones por las que se repercute el IVA, siendo, por el contrario, considerados como gastos generales pues si bien no forman parte integrante del precio de ninguna actividad específica, sí lo son del conjunto de las operaciones de la sociedad. Como observamos, la vinculación que analiza el Tribunal no es la existente entre los gastos y la actividad instrumental no sujeta (compra de acciones), sino entre estos y las actividades finales a las que van destinados. Así, en el caso hipotético de que los gastos pudieran ser identificados para cada una de las distintas filiales, entendemos que la consideración como gastos generales no tendría sentido y que debería atenderse a lo que indique el nexo directo e inmediato de los gastos.

Creemos, por tanto, que la opción de entender prácticamente en la totalidad de los casos los costes imputables a actividades no sujetas instrumentales como gastos generales no es del todo correcta. La importancia no recae en su consideración como gastos generales, ya que esto sólo desvirtúa su definición real, que es presentar un nexo directo e inmediato con el conjunto de la actividad de la empresa y no con una transacción específica.

Además, esta reconducción sistemática a gastos generales puede dar lugar a contradicciones entre su naturaleza (directa o indirecta) y su destino (gravadas o no). Por ejemplo, el Abogado General MAZÁK en las Conclusiones del asunto *Securenta* entiende que los costes incurridos en la emisión de acciones que hace una empresa que no realiza operaciones gravadas no pueden ser calificados de gastos generales<sup>197</sup>, mientras que en *Kretztechnik* sí recibían esta calificación<sup>198</sup>.

---

<sup>197</sup> El ap. 32 de las Conclusiones del AG MAZÁK en el asunto *Securenta* afirma: “En el presente asunto, la Comisión señala acertadamente que, en la medida en que la demandante adquiera, posea y enajene participaciones financieras y otros derechos sin que, por otra parte, tenga la intención de prestar sistemáticamente servicios a título oneroso, su actividad no es de carácter económico y, en consecuencia, no está sujeta a impuesto. Puesto que el IVA no es deducible respecto de esta actividad, ya que no tiene carácter económico y no está sujeta al IVA, debe excluirse la deducción del impuesto, máxime cuando la actividad cuya realización generó estos gastos no está comprendida en el sistema del IVA. Así pues, los gastos generados en el marco de la emisión de acciones y participaciones instrumentales atípicas no pueden considerarse como gastos generales o elementos integrantes del precio, directa e inmediatamente relacionados con la actividad económica de la demandante en su conjunto y, como tales, deducibles”.

<sup>198</sup> Aps. 34 y 35 de las Conclusiones del AG MAZÁK en el asunto *Securenta*: “34. De hecho, tal como señala el órgano jurisdiccional remitente, a diferencia de la situación analizada en el asunto *Kretztechnik*, la demandante no realiza una actividad consistente en la producción de ningún bien. En consecuencia, los costes relacionados con sus emisiones de acciones no son gastos generales cuyos efectos se refieran *únicamente* a su actividad económica. 35. Por el contrario, como ha quedado de manifiesto, los costes de la demandante surten efecto –al menos en parte– en su actividad no económica.”

El AG no atiende al carácter directo e inmediato del vínculo de los gastos y las actividades de la empresa, que puede ser específico o global, sino que hace depender la consideración de gastos generales de que dichas operaciones finales para las que se ha incurrido en ellos estén sujetas. Esta teoría es un error y así debió entenderlo el Tribunal, que en esta Sentencia no basó su resolución en la consideración de dichos costes como gastos generales<sup>199</sup>. La consideración de coste indirecto no debe hacerse depender del tipo de actividad que desarrolle la empresa, sino de que su vinculación sea con la integridad de ésta. En el caso de *Securenta*, dichos gastos podrían ser perfectamente generales y, simplemente, si la actividad de la empresa estaba no sujeta, total o parcialmente, no habrían podido ser objeto de deducción.

Entendemos, con esto, que lo relevante respecto de los costes que llevan aparejadas las operaciones empresariales instrumentales no sujetas no es su consideración como gastos generales imputables al conjunto de la actividad. Por el contrario, lo fundamental es hacer una afectación *final* de dichos *inputs* en función de la naturaleza de las actividades finales a las que estén destinadas y, sólo cuando éstas no puedan identificarse, aunque esta opción sea la más extendida, podrán ser entendidos como costes indirectos del conjunto de actividades desarrolladas por el sujeto pasivo.

Si existe una vinculación directa con una actividad gravada, es indiferente que sea de forma directa o indirecta, pues el principio de neutralidad requiere que dichos coste no sea soportado por el empresario o profesional. Volviendo a la dicotomía *Kretztechnik-Securenta*, no es importante a efectos de la neutralidad fiscal que debe regir en el impuesto que los gastos de una ampliación de capital puedan ser calificados como costes generales o no. El respeto al principio radica en que dichos desembolsos sean deducibles si su finalidad ha sido servir a operaciones sujetas y viceversa. Por tanto, creemos que es la imputación final de dichos gastos la que debe prevalecer, más allá de su consideración de su naturaleza

---

<sup>199</sup> Ap. 29 de la STJCE *Securenta*: “En el asunto principal, como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, los gastos ligados a las prestaciones realizadas con motivo de la emisión de acciones y de participaciones financieras no eran imputables exclusivamente a actividades económicas efectuadas por Securenta por las que se repercute el impuesto y, por tanto, no formaban parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones de las referidas actividades. Si, en cambio, hubiera sido así, tales prestaciones habrían tenido una relación directa e inmediata con las actividades económicas del sujeto pasivo”.

directa (si la ampliación de capital fuera destinada sólo a una parte de la empresa) o general (si se dedica al conjunto de la sociedad)<sup>200</sup>.

#### 2.4.2.- Problemas de neutralidad: el trato diferente de exenciones y operaciones no sujetas

Especial complejidad plantea respecto del principio de neutralidad fiscal el tratamiento que reciben los gastos directa e inmediatamente imputables a determinadas actividades que, pese a representar operaciones de entregas de bienes o prestaciones de servicios, es decir, que presentan similitudes importantes con los hechos imponibles del impuesto, son declaradas no sujetas por parte de la normativa IVA.

Nótese la diferencia con el análisis realizado para las fuentes de gasto tratadas en el apartado anterior. No nos estamos refiriendo a costes por los que se soporta IVA, pero en los que el nexo “directo e inmediato” que tienen con una operación activa es difuso y, con ello, debe hacerse una imputación medial con las transacciones finales que se benefician de ellos (en muchos casos atribuible al conjunto de la actividad del sujeto pasivo como costes generales). Ahora centramos nuestra atención en gastos que pueden ser afectados de forma directa y singular a transacciones activas (de entrega de bienes o prestación de servicios), pero que por determinadas circunstancias están excluidas de devengar el impuesto, sea porque se las ha excluido del hecho imponible como no sujetas o porque se las ha declarado exentas. Es decir, nos referiremos operaciones que no se encuadran dentro del conjunto de hechos imponibles del impuesto pero que, sin embargo, pueden tener costes directamente imputables que incrementen su precio o coste<sup>201</sup>.

De acuerdo con una interpretación *a contrario* del art. 168, dado que no se trata de operaciones gravadas sus costes directos deberían, en principio, no ser deducibles. Esta es la respuesta que dimos anteriormente para los gastos de

---

<sup>200</sup> En el caso de que la imputación final diera derecho a la deducción de los gastos de la operación no sujeta instrumental (por ejemplo los costes de una ampliación de capital), pero este destino fuera meramente temporal, porque después se pudieran dedicar a otro conjunto de operaciones no gravadas entendemos que habría que auto repercutirse el IVA de la proporción de gasto que se va a usar en las actividades que no posibiliten dicho crédito a través del mecanismo del autoconsumo recogido en el art. 26.1.a) de la Directiva IVA.

<sup>201</sup> Hacemos esta alusión doble a los términos de “precio” o “coste” porque el precio de la transacción no sujeta o exenta puede estar definido por dinámicas del mercado y el gasto suponer únicamente un incremento de los costes que reduzca el beneficio de la operación.

actividades no sujetas que representaban un fin en sí mismos, es decir, que no son instrumentales del conjunto de actividades del sujeto pasivo<sup>202</sup>. Esta realidad es bien distinta cuando las transacciones instrumentales sobre las que se hace la imputación medial de sus costes, atendiendo a la actividad final, sean operaciones de venta de bienes o servicios. El Tribunal de Justicia ha razonado respecto de estos supuestos como ha hecho con la imputación medial de los gastos atribuibles a operaciones no sujetas que no sean activas. Sin embargo, aparece una contradicción cuando la transacción instrumental de venta no devengue IVA por estar sujeta y exenta. Ambos supuestos conllevan una venta instrumental para obtener recursos para la empresa y sus operaciones, pero el trato que se les da es distinto.

Sustentaremos el análisis de este apartado a partir del estudio de dos Sentencias concretas que tratan cuestiones muy específicas: las Sentencias *Abbey National plc* y *AB SKF*.

#### 2.4.2.1.- La restricción de la imputación medial a las operaciones no sujetas

Comencemos por la STJUE *AB SKF*. En ella, una sociedad matriz de un grupo industrial cede la participación que tiene en una de sus sociedades controladas, y a la que prestaba servicios sujetos al IVA. Para realizar dicha venta, SKF recibe distintas prestaciones de servicios por los que soporta cuotas del impuesto<sup>203</sup>. El propio Tribunal de Justicia reconoce que esta cesión de acciones de la filial implica la cesión de una fuente de ingresos continuados en el tiempo, pues a dicha sociedad se le prestaban distintos servicios por los que se facturaba

---

<sup>202</sup> VAN DOESUM y VAN NORDEN recalcan los problemas de extender a las operaciones no sujetas finales la teoría que establece el TJUE para las instrumentales. Proponen dos supuestos, el de una sociedad que presta servicios educativos gravados y otros exentos y otra que los presta gravados y otros gratuitos (no sujetos, por tanto). Plantea la compra de bienes específicamente atribuibles a los servicios exentos y a los no sujetos. En el primer caso el IVA de dichos gastos debería no ser deducible, dado que se atribuyen directa e inmediatamente a una operación exenta. Sin embargo, si consideramos aplicable la doctrina del TJUE sobre operaciones no exentas, los gastos que se dedicaran a las prestaciones de servicios educativos gratuitos podrían ser deducidos parcialmente en función de su consideración de gastos generales del conjunto de la empresa. “On the basis of the ECJ’s reasoning in *SKF*, it could be argued that the first institution is also entitled to deduct part of the VAT on the inputs used for its exempt educational service”. VAN DOESUM, A., VAN NORDEN, G., “The right to deduct...”, *op. cit.*, p. 327.

<sup>203</sup> Aps. 20 y 21 de la STJUE *AB SKF*.

IVA<sup>204</sup>. Esto provoca que la transacción de venta de acciones esté sujeta al IVA, cosa que no sucedería si se tratara de una mera enajenación de acciones de una sociedad en la que no se interviene en su gestión o no se le prestan servicios de ningún tipo, que resultaría en una actividad fuera del ámbito de aplicación del impuesto, es decir, no sujeta al IVA.

Sin embargo, el Tribunal entiende que, como ya ha declarado en muchas otras ocasiones, las “operaciones relativas a títulos valores” y, entre ellas, la venta de acciones, siempre que esté sujeta al IVA, supone una actividad exenta, lo que implica que los costes directamente imputables a ella no serán, en principio, deducibles<sup>205</sup>. Dado que se trata de una operación exenta, es indiferente que pueda ser accesoria al resto de la actividad empresarial o que la venta tenga una finalidad de obtener recursos para el resto de transacciones gravadas de la empresa. Hay afectación directa de los costes a la venta y éstos son no deducibles<sup>206</sup>.

Pese a que esta es la conclusión inmediata a la que llega el propio TJUE a partir del desarrollo jurisprudencial que ha venido haciendo a lo largo de los años, en la Sentencia *AB SKF* parece enunciar un cambio de posicionamiento o, al menos, plantea unas reflexiones que, a nuestro entender, están más que justificadas. El apartado 66 de la Sentencia afirma:

“Ahora bien, denegar el derecho a deducir el IVA soportado por gastos de asesoramiento que se refieren a una cesión de acciones exenta debido a la intervención en la gestión de la sociedad cuyas acciones se ceden y admitir

---

<sup>204</sup> Ap. 33 de la STJUE *AB SKF*: “Mediante la cesión de la totalidad de las acciones de que era titular en la filial y en la sociedad controlada, SKF pone fin a su participación en dichas sociedades. Puede considerarse que la referida cesión, efectuada por la sociedad matriz para la reestructuración de un grupo de sociedades, es una operación para la obtención de ingresos continuados en el tiempo de actividades que exceden de la mera venta de acciones (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de mayo de 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 20 y jurisprudencia allí citada). Tal operación presenta un vínculo directo con la organización de la actividad realizada por el grupo y, por lo tanto, constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible del sujeto pasivo en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 31. Por consiguiente, tal operación está comprendida en el ámbito de aplicación del IVA”.

<sup>205</sup> Art. 135.1.f) de la Directiva IVA: “Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: Las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores, con excepción de los títulos representativos de mercaderías y los derechos o títulos enunciados en el apartado 2 del artículo 15.

<sup>206</sup> Aps. 60 y 61 de la STJUE *AB SKF*.

el referido derecho a deducción respecto a tales gastos cuando se refieren a una cesión que se sitúa al margen del ámbito de aplicación del IVA debido a que constituyen gastos generales del sujeto pasivo redundaría en un trato fiscal distinto de operaciones objetivamente similares, con violación del principio de neutralidad fiscal”.

La cuestión es clara, la venta de acciones que realiza *SKF* está exenta por prestar la empresa servicios a la sociedad participada, con la consecuente no deducibilidad de los gastos. Si fuera una empresa en la que no se interviniese en su gestión, la venta de acciones resultaría una acción fuera de la esfera del impuesto y podría hacerse el salto *medial* para analizar si su producto sirve para otras actividades de la empresa o si son gastos generales potencialmente deducibles. No obstante, la operación, objetiva y económicamente considerada, es la misma: una venta de acciones de una sociedad participada. Recordamos que la primera vertiente de la neutralidad fiscal era la relacionada con el principio de igualdad de trato, aspecto que también recuerda el propio TJUE<sup>207</sup>, llegando a afirmar que si los gastos de asesoramiento de la venta pueden considerarse como gastos generales si la venta no está sujeta al IVA, debería extenderse esta consideración si la operación es exenta<sup>208</sup>.

El Tribunal de Justicia, sin embargo, incurre en primer lugar en una *contradictio in terminis* y, en segundo, no identifica correctamente el problema real al confundir la verdadera violación del principio de neutralidad. La contradicción a que nos referimos es la de otorgar a un gasto una doble naturaleza: directa e indirecta al mismo tiempo<sup>209</sup>. Como declararía el AG MENGOZZI en el

---

<sup>207</sup> El ap. 67 de la STJUE *AB SKF* afirma: “A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio de neutralidad fiscal, principio fundamental del sistema común del IVA, se opone, por una parte, a que prestaciones similares de servicios que, por lo tanto, compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 26 de mayo de 2005, Kingscrest Associates y Montecello, C-498/03, Rec. p. I-4427, apartado 41; de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, Rec. p. I-589, apartado 33, así como de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, Rec. p. I-7797, apartado 59), así como, por otra, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA (véanse, en particular, las sentencias de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 20, así como de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros, C-288/07, Rec. p. I-7203, apartado 42).”

<sup>208</sup> Ap. 68 STJUE *AB SKF*.

<sup>209</sup> Esta contradicción ha sido puesta también de manifiesto por VAN DOESUM, VAN KESTEREN y VAN NORDEN, que han afirmado: “the referring Court’s description is a

párrafo 63 de sus Conclusiones, el órgano jurisdiccional remitente del caso afirmó que “los servicios adquiridos por SKF guardan una relación directa con la operación de cesión de las acciones de la filial y de la sociedad controlada”<sup>210</sup>. No se entiende el motivo por el que el TJUE, pese a esta declaración, afirma que si estos gastos son considerados gastos generales pueden ser deducibles aunque la venta de acciones esté sujeta y exenta. Esta afirmación, sin dejar de ser cierta, no es aplicable al caso concreto, ya que se trata de gastos directamente imputables a la venta de las acciones.

Así, el Tribunal no está acertado al entender que debe orientar la resolución de la controversia a partir de la consideración de estos gastos como generales. En realidad, lo que parece es que está buscando una salida que permita, al mismo tiempo, respetar el principio de neutralidad, permitir la deducibilidad de estos gastos y respetar el art. 168 de la Directiva IVA, pues parece entender que hacer cargar a una empresa con el coste del IVA de vender una filial implica un coste para el sujeto pasivo contrario a la definición básica de neutralidad fiscal realizada por el Tribunal<sup>211</sup>. Afirma en el apartado 69 de la Sentencia que la infracción de la neutralidad es consecuencia de la indeducibilidad del gasto en caso de prestación exenta y de permitir su consideración como gasto general y, con ello, susceptible de deducción si es no sujeta. Creemos que no es el análisis apropiado, aunque quizás sí sirva para conseguir la deducibilidad de ambas circunstancias, voluntad que parece extraerse del ap. 70 de la propia sentencia<sup>212</sup>.

---

contradiction in terms, because costs are either directly attributable to a specific supply or costs from part of the general costs of a taxable person. Costs cannot be both direct *and* general costs. While ignoring this contradiction [...] the ECJ allows a classification of the costs relating to the disposal of shares as general costs. As a foundation for that classification, the ECJ stages the principle of fiscal neutrality”. VAN DOESUM, A., VAN KESTEREN, H., VAN NORDEN G. J., “Share Disposals...”, *op. cit.*, p. 65.

<sup>210</sup> Conclusiones Del Abogado General MENGOZZI, presentadas el 12 de febrero de 2009, Asunto C 29/08, *Skatteverket contra AB SKF*.

<sup>211</sup> En este sentido, VAN DOESUM, A., VAN KESTEREN, H., VAN NORDEN G. J., “Share Disposals...”, *op. cit.*, p. 65: “Denying a controlling active parent company deduction of input VAT on costs related to the disposal of all shares in its wholly owned subsidiary does not seem to be in line with the legal character of VAT”.

<sup>212</sup> Ap. 70 STJCE *AB SKF*: “Cualquier otra interpretación haría que fuera a cargo del operador económico el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo (véase, en este sentido, las sentencias de 21 de marzo de 2000, *Gabalfa* y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 45, así como *Abbey National*, antes citada, apartado 35).”

Debemos enunciar una teoría, a la vista de la Directiva y de la interpretación que se extrae de la jurisprudencia del TJUE que atienda a la cuestión clave del asunto. Si los gastos mantienen una relación directa e inmediata con el conjunto de las actividades del sujeto pasivo, es decir, son gastos generales, deberán recibir el mismo tratamiento sirvan para la venta de acciones no sujeta o exenta porque, en cuanto generales, no pueden ser directamente atribuibles a ellos sino sólo como parte del conjunto de las operaciones de la empresa. El problema surge cuando no son gastos generales, sino que pueden imputarse directamente a una operación activa: la venta de acciones. Como afirmamos en el apartado anterior en el caso de operaciones no sujetas instrumentales, la deducibilidad del coste puede analizarse sin atender a la vinculación específica con la transacción no sujeta, pudiendo considerarse para ello el nexo entre dicha operación no sujeta y las actividades individuales o en conjunto que motivaron su realización. Esto podría dar lugar tanto a que estos desembolsos fueran considerados gastos generales como a que fueran imputados a actividades o sectores concretos.

No obstante, en las circunstancias anteriores se trataba de operaciones que no suponían entrega de bienes o prestaciones de servicios. No había riesgo de que pequeños matices económicos u organizativos pudieran convertir la transacción en exenta o no sujeta. El TJUE, sin embargo, tal y como observamos en *AB SKF*, no ha modificado su parecer. Si la operación no está sujeta, el vínculo directo e inmediato puede observarse no con la transacción en sí (la venta de acciones no sujeta), sino con la función final para la que se realiza y, si esta no es concreta, con el conjunto de la actividad empresarial<sup>213</sup>. El trato que se da es objetivamente distinto, y no puede resolverse aludiendo a un caso diverso: el de que los gastos no son directamente imputables a la venta de acciones sino que son, en sí mismos, generales.

El problema radica en que para las operaciones no sujetas se permite saltar la vinculación real e inicial del gasto mientras que en caso de ser una transacción

---

<sup>213</sup> Como afirman RAMSDAHL y STENSGAARD, en esta sentencia el TJUE parece que realiza una distinción entre costes directos y generales en función de un análisis económico más que funcional, lo que permitiría que cada empresa decidiera “for itself whether a cost should be regarded as a general cost, as the assessment depends entirely on how the business prepares its price calculation”. Afirman, además, que el Tribunal, habiendo ignorado o no el vínculo necesario con el conjunto de la actividad de la empresa necesario para calificar un gasto como funcional, ha establecido un marco muy estrecho por el que los costes para la venta de las acciones podrían considerarse gastos generales y ser deducibles si el “capital acquired from the sale of shares is to be used for the overall economic activity”. RAMSDAHL JENSEN, D., STENSGAARD, H., “Partial Deduction of Input VAT...”, *op. cit.* p. 692.



exenta el Tribunal exige que atendamos al nexo inicial e inmediato del coste. Es esta afectación *mediata o de segundo grado* la que hace que los gastos directamente vinculados a una operación no sujeta puedan beneficiarse de la deducibilidad de gastos generales, pero no debemos creer que su naturaleza ha mutado, siguen siendo gastos de imputación directa. La cuestión, y principal vulneración específica del principio de neutralidad, es que la afectación mediata o finalista sólo se permite para las transacciones no sujetas y no así para las exentas. Cuando el TJUE afirma que debería darse el mismo trato a ambas no está acertado al creer que lo que debe permitirse es el cambio de naturaleza del gasto, porque lo que está ocurriendo es esa afectación mediata.

La argumentación de los gastos generales, o la segunda opción que plantea el TJUE sobre la no sujeción de la venta de una empresa en funcionamiento, que explicaremos a continuación, parece tener un motivo que, a nuestro juicio, es difícilmente resoluble: salvar la infracción del principio de neutralidad que presenta la Directiva en conjunto con la interpretación jurisprudencial tradicional del Tribunal.

Si intentamos dar un tratamiento idéntico a dos operaciones que son objetivamente iguales (la venta de acciones de una sociedad participada), pero que en un caso está exenta y en el otro, no sujeta, encontramos dos opciones posibles. La primera de ellas es contraria a todo lo planteado por el Tribunal hasta ahora: permitir que un gasto directamente vinculado a una transacción exenta pueda ser deducible en base a que se trata de una operación instrumental o accesorio y atribuyendo el gasto de manera mediata a las operaciones a las que vaya dirigido dicho gasto, normalmente, al conjunto global de actividades empresariales. Sin embargo, esto vulneraría tanto los criterios de imputación directa e inmediata como el propio artículo 168 que restringe la posibilidad de deducción de las cuotas soportadas a aquéllas relacionadas con operaciones gravadas<sup>214</sup>.

La segunda opción implicaría impedir la posibilidad de establecer un nexo mediato para los gastos aferentes a transacciones no sujetas instrumentales en el

---

<sup>214</sup> Estamos de acuerdo con VAN DOESUM y VAN NORDEN cuando afirman que el principio de neutralidad debe aplicarse estrictamente y con gran cuidado en estos escenarios pues, si el legislador comunitario ha decidido declarar exentos determinados servicios, éstos deben soportar las consecuencias de dicha consideración. Aunque la decisión del Tribunal pueda ir en una línea de razonamiento de preservar al principio de neutralidad y el marco del impuesto, no puede extenderse la aplicación de *SKF* sin ir en contra de la propia estructura del IVA y de la Directiva causando, además, una gran incertidumbre jurídica. VAN DOESUM, A., VAN NORDEN, G., “The right to deduct...”, *op. cit.*, pp. 327-328.

caso de que estas supongan entregas de bienes o prestaciones de servicios como ocurre, por ejemplo, en el caso citado. Esto implicaría que la venta de las acciones usadas como mera inversión no permitiría deducir el IVA empleado en gestionar dicha venta. Las consecuencias son igualmente contrarias a la neutralidad porque provoca que los empresarios y profesionales soporten la carga del tributo por cuenta de unas actividades que, pese a no estar gravadas, no suponen operaciones reales de consumo, sino que están orientadas al ejercicio de su actividad económica.

Es evidente que, ante la clara infracción de neutralidad que representa la segunda opción, entendemos que el respeto a este principio se cumpliría en mayor medida adoptando la primera de las vertientes, pero esta entra en directo conflicto con la Directiva y la jurisprudencia del TJUE. Posibilitar que el carácter instrumental o accesorio de las operaciones exentas que realice una empresa, o al menos de algunas de ellas, como las financieras que estamos tratando, no afecte únicamente a su inclusión en la prorrata aplicable a los gastos generales<sup>215</sup>, sino que también permita realizar una vinculación mediata de los gastos que le sean directamente imputables sería, a nuestro juicio, la mejor forma de salvar y cumplir el principio de neutralidad. Permitiría dar un trato idéntico a transacciones exentas y no sujetas pero objetivamente asimilables, salvaguardando la vertiente de igualdad de trato del principio y, además, implicaría suprimir el efecto perjudicial para la neutralidad que tiene toda operación exenta.

De hecho, la Comisión Europea, en las alegaciones que realizó en el caso *AB SKF*, aunque lejos de aventurarse por tan arriesgada opinión como la que hemos lanzado, argumentó que el problema que hemos planteado no ha lugar. Para la Comisión, la exención que establece el art. 135.1.f) “se refiere únicamente a las operaciones realizadas en el marco de una actividad comercial de transacciones sobre títulos valores”<sup>216</sup>. El Tribunal de Justicia rechazaría esta interpretación de la exención pues, “si bien es cierto que los términos empleados para designar las exenciones [...] deben interpretarse en sentido restrictivo”, entiende que esta interpretación “no se sustenta en el texto controvertido”<sup>217</sup>, dispensando “un trato distinto a operaciones sustancialmente idénticas en relación con la percepción del IVA, según que formaran parte de las actividades normales y habituales del sujeto

---

<sup>215</sup> Artículo 174.2.b) de la Directiva IVA: “No obstante lo dispuesto en el apartado 1, para el cálculo de la prorrata de deducción, se excluirán los siguientes importes: b) la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras”.

<sup>216</sup> Ap. 44 STJCE *AB SKF*.

<sup>217</sup> Ap. 46 STJCE *AB SKF*.

pasivo o no”<sup>218</sup>. Es evidente que la interpretación que hace la Comisión del artículo no es acorde con su tenor literal y que parece exagerada. No obstante, los resultados que tendría esta propuesta son similares a los que propugnamos para salvaguardar el principio de neutralidad.

La Comisión entiende no aplicable la exención a estas operaciones cuando sean instrumentales o accesorias mientras que nosotros entendemos que igual que se permite a las operaciones no sujetas, se consienta a las exentas que tengan este carácter olvidar el vínculo inmediato de los gastos con esas operaciones y atender al mediato que tengan con el conjunto de actividades de la empresa. De hecho, la afirmación que realiza el Tribunal de infringir la neutralidad por tratar de forma desigual dos ventas de acciones idénticas, una ejercitada de forma principal y la otra accesorio, es un argumento que podría esgrimirse igualmente para el trato que reciben las ventas no sujetas y las exentas a efectos de la deducibilidad de sus gastos. Con una diferencia, la segunda provoca que el sujeto pasivo cargue con cuotas del impuesto que no debería soportar mientras que la primera elimina condicionantes tributarios que, por ejemplo, puedan influir en su forma de plantear las inversiones de sus excedentes de tesorería, es decir, avanza en la neutralidad fiscal.

*2.4.2.2.- El intento de convertir una operación exenta en otra no sujeta para permitir la imputación medial: la transmisión de una empresa en funcionamiento*

La tercera opción que plantea el Tribunal de Justicia es considerar que la venta de las acciones de una sociedad participada puede considerarse como la transmisión de una empresa en funcionamiento, lo que entronca con la segunda Sentencia que apuntamos anteriormente: *STJCE Abbey National plc*. En ella se trata la deducibilidad de los gastos vinculados a la entrega de un conjunto de bienes y derechos que fue transmitido por la sociedad como una empresa en funcionamiento que, de acuerdo con la Directiva IVA, puede ser considerada como una entrega no sujeta<sup>219</sup>. En esta Sentencia el TJUE alcanza una conclusión similar: los gastos efectuados para la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes “no están directa e inmediatamente relacionados con una o varias operaciones por las que se repercute el IVA con derecho a deducción”, sino que se

---

<sup>218</sup> Ap. 47 *STJCE AB SKF*.

<sup>219</sup> El ap. 16 de la Sentencia concreta los elementos de la venta: “los derechos derivados del contrato de arrendamiento por 125 años, junto con el contrato de subarrendamiento”.

trata de gastos generales “y, como tales, son elementos constitutivos del precio de los productos de una empresa”<sup>220</sup>.

El razonamiento desarrollado por el Tribunal en esta Sentencia ha sido ya comentado: ignora la vinculación directa con la transmisión no sujeta y atiende al nexo con el resto de actividades de la empresa, considerándolos gastos generales<sup>221</sup>. El proceso lógico que realiza el Tribunal en *Abbey National*, al que también hace referencia en *AB SKF*, parece excluir la posibilidad de que una operación no sujeta pueda tener gastos directa e inmediatamente vinculados, debiendo dicho nexo evaluarse respecto al resto del conjunto de actividades empresariales o para con aquél conjunto al que vaya destinada la actividad no sujeta específica.

Es claro que considerar toda cesión de acciones sujeta y exenta como una transmisión de una empresa en funcionamiento tendría los efectos deseados por el Tribunal: permitir la deducibilidad de los gastos que se les imputen tal y como si fuera una transacción de participaciones no sujeta. Sería necesario, sin embargo, analizar los casos en que estas operaciones puedan ser asimilables, pues no toda cesión de acciones puede ser considerada como tal, lo que supone una premisa que anula la posible generalización de esta teoría<sup>222</sup>.

---

<sup>220</sup> Aps. 34 y 35 STJCE *Abbey National plc*.

<sup>221</sup> Como afirma MARTÍN MARTÍN, en esta Sentencia la insistencia del Tribunal en entender que los vínculos deben ser directos e inmediato parecería “indicar que el Tribunal se va a inclinar por la no deducibilidad del IVA soportado. Pero, en el párrafo siguiente, la Sentencia de un giro argumental y señala que «no obstante» los costes de estos servicios se integran en los gastos generales del sujeto pasivo, por lo que forman parte del precio de sus productos. [...] Nos encontramos pues con que el Tribunal sostiene un criterio bifásico para la consideración del IVA soportado como deducible. En una primera fase, será deducible el IVA soportado en la adquisición de bienes o servicios cuando exista una relación directa entre dicha adquisición y una o varias operaciones en las que se repercute IVA [...] Y en una segunda fase, en ausencia de esa relación directa [...] habrá que determinar si los bienes y servicios adquiridos al formar parte de los gastos generales del sujeto pasivo, pueden considerarse relacionados con el resto de sus operaciones sujetas al IVA[...]” MARTÍN MARTÍN, J., “Deducibilidad de cuotas...”, *op. cit.* pp. 11-12 (versión web). Aunque consideramos acertado tanto el análisis del giro de *Abbey National plc* como el hecho de que exista un criterio bifásico creemos, como hemos planteado repetidamente, que la consideración de gastos generales que realiza el TJUE no es “en ausencia” de ese vínculo directo, sino que puede darse incluso existiendo dicho vínculo, siempre que se dé con determinadas operaciones no sujetas concretas.

<sup>222</sup> BIJL y KERÉKGYÁRTÓ entienden que es necesario poder asimilar la venta de acciones a la transmisión de activos como una transferencia de una empresa en funcionamiento, dado que si no se podría estar infringiendo el principio de neutralidad por tratar de forma diferente situaciones idénticas. BIJL, J., KERÉKGYÁRTÓ, J., “Recovery of Input VAT...”, *op. cit.*, p. 211. Estamos de acuerdo con esta consideración, si bien creemos que es una asimilación sobre la

El artículo 19 y, por extensión, también el art. 29 de la Directiva IVA, permiten la no sujeción de una universalidad total o parcial de bienes, lo que parece entenderse como la transmisión de elementos del activo de una empresa de forma directa. Así lo consideró el AG JACOBS en sus conclusiones cuando afirmó que estos artículos se referían, respecto la transmisión total de una empresa en funcionamiento “claramente a la transmisión de una empresa, en su integridad, mediante la transmisión de sus activos en lugar de las participaciones en dicha empresa”<sup>223</sup>. Por otro lado, entiende también que la transmisión de una “universalidad parcial de bienes”, sin ser un concepto claro, también hace referencia a activos concretos<sup>224</sup>.

Sin embargo, el TJUE, en la Sentencia *AB SKF* no sólo no excluye la posibilidad de que la transmisión de una empresa en funcionamiento pueda realizarse a través de la venta de sus acciones sino que parece admitir la cuestión<sup>225</sup> y, ante la ausencia de datos al respecto, establece que es el órgano nacional el que debe ser responsable de dicha apreciación<sup>226</sup>. Las consecuencias, sin embargo, sí son establecidas por el TJUE para el caso en que el órgano jurisdiccional nacional así lo considerara: sería una transmisión fuera del ámbito del IVA<sup>227</sup> y, de acuerdo con la jurisprudencia establecida en *Abbey National plc*, los desembolsos empleados en dicha venta se podrían entender como gastos generales y, por tanto, ser deducidos de acuerdo con el carácter gravado de la integridad de la actividad empresarial.

---

que es difícil realizar consideraciones en forma de regla general y es necesario un estudio caso por caso para determinar en qué circunstancias podría una venta de acciones entenderse como una venta de empresa en funcionamiento.

<sup>223</sup> Conclusiones del Abogado General F. G. JACOBS, de 13 de abril de 2000 presentados en el asunto C-408/98, *Abbey National plc*, ap. 26.

<sup>224</sup> Conclusiones del Abogado General F. G. JACOBS para *Abbey National plc*, *op. cit.*, ap. 27.

<sup>225</sup> El Tribunal hace referencia a la STJCE de 27 de noviembre de 2003, *Zita Modes*, asunto C-497/01 al respecto de su construcción jurisprudencial sobre este concepto de transmisión de universalidad total o parcial de bienes, afirmando que los datos aportados no permiten opinar al respecto de si la venta de acciones acontecida en *AB SKF* puede tener tal consideración. Es evidente que no niega que pueda configurarse jurídicamente de esta manera, simplemente depende de los hechos específicos.

<sup>226</sup> STJUE *AB SKF*..., *op. cit.*, ap. 40: “En todo caso, aun suponiendo que el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva o el artículo 19, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 pueda aplicarse a una operación como la controvertida en el asunto principal, lo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente[...]”.

<sup>227</sup> STJUE *AB SKF*..., *op. cit.*, ap. 41

De nuevo, la solución que se puede dar a la diferencia de trato entre dos ventas de acciones es impedir que la venta de acciones exenta se configure así, y articularla como transacción no sujeta que permita saltar el vínculo directo y afectarla como gastos del conjunto de la empresa (o, añadimos nosotros, de aquél sector al que fuera imputable)<sup>228</sup>. Sin embargo, esta posibilidad de calificar automáticamente como gastos generales los desembolsos realizados en la transacción de una empresa en funcionamiento introduce aún más cuestiones de dudosa neutralidad.

La consideración de los gastos de la transacción como generales de la empresa en su conjunto destruye el vínculo directo e inmediato que podrían tener con la transmisión de la empresa en funcionamiento en sí, donde podrían llegar incluso a formar parte del propio precio de venta<sup>229</sup>. De hecho, la propia STJUE *Abbey National plc* concluye afirmando que si existe un vínculo directo e inmediato con una parte “claramente delimitada de sus actividades económicas”, entonces dichos gastos deben considerarse como generales. Sin embargo, esto podría considerarse como una *contradictio in terminis*, pues esa relación clara con sus actividades económicas podría realizarse no con el conjunto de las mismas, sino sólo con un sector de ellas, o incluso atender a la empresa en funcionamiento transmitida. Además, el argumento que se razona sobre el motivo de considerar como no sujeta dicha transacción (la continuidad de la actividad en la personalidad del cedente), nos pone de manifiesto la infracción de neutralidad que supondría no permitir la deducción de las cuotas soportadas en su venta y sí en el caso de cierre de dicha empresa en funcionamiento<sup>230</sup>.

---

<sup>228</sup> VAN DOESUM, VAN KESTEREN y VAN NORDEN entienden que tanto el Tribunal de Justicia en la Sentencia como el Abogado General MENGOTZI en sus conclusiones hacen referencia exclusivamente al art. 19 de la Directiva IVA, sin aludir al art. 29 sobre la transmisión de empresa en funcionamiento como prestación de servicios. En opinión de los autores, la intangibilidad de las acciones debería provocar que el análisis no se hiciera sobre la transferencia de activos como entrega de bienes sino que debería poder llevarse a partir de dicho art. 29. VAN DOESUM, A., VAN KESTEREN, H., VAN NORDEN G. J., “Share Disposals...”, *op. cit.*, p. 68.

<sup>229</sup> Supongamos que en el caso de *Abbey National plc* dentro del contrato de venta del derecho de arrendamiento se estipulara un incremento del precio de dicha venta por un concepto idéntico y referente a los gastos cuyo IVA se pretende deducir.

<sup>230</sup> Conclusiones del AG JACOBS en *Abbey National plc*, *op. cit.*, ap. 45: “La transmisión de una universalidad total de bienes de una empresa —especialmente cuando, con arreglo al artículo 5, apartado 8, se considera que no se ha realizado ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios y se considera que el beneficiario continúa la personalidad del cedente— no es lo mismo que la liquidación de la empresa y una vez más tengo que estar de acuerdo con la

Pensemos el caso en que se ha transmitido una empresa completa pero que realiza únicamente operaciones exentas. En el caso en que no se hubiera realizado la venta sino el cierre de dicha unidad independiente, los gastos empleados en la finalización de sus actividades no habrían sido deducibles. Sin embargo, de la Sentencia *Abbey National plc* parece extraerse que esta relación con las actividades económicas debe analizarse teniendo en cuenta el resto de actividades supérstites de la cedente, siendo la transmisión no sujeta y los gastos no verse afectados por el carácter no gravado de la empresa transmitida. De nuevo, observamos que la utilización errónea del concepto de gastos generales para romper el vínculo directo de un gasto con una operación, y atender a su nexo mediano con la empresa crea importantes distorsiones al principio de neutralidad<sup>231</sup>. De acuerdo con este marco normativo y jurisprudencial, a la hora de cerrar una empresa que prestara servicios exentos sería más beneficioso en lo referente al IVA transmitirla incorporando ya los gastos que conlleva el cierre de dicha sociedad y que fuera la adquirente la que ejecutara dicho cierre<sup>232</sup>. En este caso las cuotas de los servicios que llevara aparejada dicha venta serían deducibles en su consideración como gastos generales.

---

Comisión en que el planteamiento bosquejado por la *High Court* en su tercera cuestión tal vez no sea el más adecuado. Sin embargo, como indicó la Comisión en la vista, es posible que proporcione una analogía útil. Si es posible deducir el IVA soportado, después de haber efectuado las últimas entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto, en relación con el fin de las actividades de una empresa, lo mismo debe suceder asimismo cuando la empresa no es cerrada sino traspasada, de modo que sigue funcionando y realizando operaciones sujetas al impuesto; en otras palabras, cuando la medida adoptada es un acto en el marco del ejercicio de la actividad de la empresa y no el acto que pone fin a la misma”.

<sup>231</sup> VAN DOESUM, VAN KESTEREN y VAN NORDEN llegan a calificar esta consideración como gastos generales como un camino sin salida cuando se plantean una circunstancia similar en la que la empresa matriz únicamente presta servicios exentos a la filial transmitida: “As regards a controlling active parent company that supplies advisory, management, and similar taxed services for consideration to the subsidiary in which the shares are to be sold, the conclusion seems valid that since those services are taxed transactions a full right of deduction of input VAT exists. However, in our view, the rule of law of ‘clearly defined parts of economic activities’ also implies that if all the transactions relating to that part of the business are exempt, no input VAT can be deducted at all. Where the parent company supplies exempt services to the subsidiary in which the shares are sold, it can be argued that no deduction of input VAT exists at all. Therefore, the route to deduction via general costs may, in fact, be a route to nowhere”. VAN DOESUM, A., VAN KESTEREN, H., VAN NORDEN G. J., “Share Disposals...”, *op. cit.*, p. 72.

<sup>232</sup> No entramos en cuestiones de abuso de derecho que pueda generarse por esta circunstancia. Pensemos que la adquirente fuera otra empresa que, simplemente, se percatara de la inutilidad de dicha compra y procede a su cierre.

Observamos, así, que la ruptura del vínculo directo e inmediato que propone el Tribunal de Justicia también para los costes soportados en las transmisiones de empresas en funcionamiento a través de su consideración como gastos generales crea importantes problemas al principio de neutralidad. Más allá de sus problemas particulares, esta tercera vía que propone el Tribunal de Justicia como modo de equiparar el tratamiento IVA que reciben las ventas de acciones anteriormente comentadas no nos parece una solución correcta ya que reincide en el mismo vicio de neutralidad. Se pretende solucionar la ruptura del carácter inmediato que debe predicarse respecto de un gasto y la actividad a la que se imputa con un procedimiento idéntico.

De considerarse esta tercera alternativa, se permitiría que la venta de acciones, en principio exenta, tuviera un tratamiento idéntico al de la no sujeta, pues en ambas se podría analizar su deducibilidad con atención al resto de actividades de la empresa. Esta opción, que de aplicarse directamente sería totalmente contraria a la Directiva, como afirmamos anteriormente, sí encuentra un cauce respetuoso con la norma a través de su consideración como empresa en funcionamiento. Sin embargo, este modo no podría ser aplicable en todos los casos de venta de acciones exenta, pues no todas —entendemos— serían calificables como transmisión de empresa en funcionamiento. Además, supone la comentada ruptura del vínculo inmediato de forma injustificada y crearía problemas adicionales y distintos de neutralidad fiscal. Entendemos, en conclusión, que la *STJUE AB SKF* no sólo no ha aportado soluciones a esta vulneración existente al principio de neutralidad<sup>233</sup>, sino que, además, podría incluso haber agravado las ya existentes proponiendo alternativas que influyen drásticamente en los comportamientos de los agentes económicos y en la igualdad de trato que debe darse a las operaciones objetivamente idénticas<sup>234</sup>.

---

<sup>233</sup> RAMSDAHL y STENSGAARD afirman, correcta aunque prudentemente, que el caso *AB SKF* ha creado mucha incertidumbre sobre la distinción entre costes directos e indirectos y, en particular, sobre la relación entre análisis funcional y financiero entre los costes y las transacciones a los que se deben imputar. RAMSDAHL JENSEN, D., STENSGAARD, H., “Partial Deduction of Input VAT...”, *op. cit.* p. 692

<sup>234</sup> Los jueces suecos que trataban el caso que originó la cuestión prejudicial *AB SKF*, sin embargo, no parece que apreciaran, como puede entenderse de lo afirmado por el TJUE, que los servicios podían ser considerados como gastos generales, y no permitieron la deducibilidad de los costes, parece que adoptando la versión más cercana a la neutralidad de entender que los gastos estaban directamente relacionados con una actividad no sujeta y, con ello, no podían ser deducibles. Así han resumido WESTBERG y KRISTOFFERSSON la decisión del Tribunal sueco y las divergencias entre los jueces al respecto de la cuestión prejudicial: “The SKF case is a preliminary ruling that has its origin in the Swedish Supreme Administrative Court. The majority



### 3.- EL DERECHO DE DEDUCCIÓN EN LOS BIENES DE USO MIXTO

#### 3.1.- Neutralidad y deducción de bienes de uso mixto

La Directiva IVA, con ayuda del TJUE, ha establecido los criterios y requisitos para que los gastos de las actividades empresariales, tanto directos como indirectos, puedan ser deducibles y, de esta manera, cumplir el principio de neutralidad liberando a los empresarios de la carga tributaria. Sin embargo, en muchas ocasiones la realización de actividades gravadas puede ser compatible con otras no sujetas al impuesto<sup>235</sup>. Por un lado, los sujetos pasivos pueden tener un carácter dual, siendo personas privadas que ejercen una actividad empresarial o profesional y que puede, en un momento dado, utilizar un bien o servicio afectado a la primera para su propio provecho (o de un tercero al que no se le cobra contraprestación, sino que se le regala)<sup>236</sup>. Por otro, los sujetos pasivos pueden realizar indistintamente actividades sujetas y otras que queden fuera del impuesto, por ejemplo, por ser gratuitas.

En estos casos la utilización de un bien puede variar de naturaleza en repetidas ocasiones, sin que por ello deban producirse efectos en el ámbito

---

(three of the five judges) of the Supreme Administrative Court decided in line with the arguments presented by the Swedish tax administration that is of no relevance from a deduction point of view whether the selling of shares is a tax exempt transaction or if it is out of the scope of VAT. There are still no rights of deduction of input VAT on services acquired to carry out the transaction. [...] The minority (two of the five judges) argued with reference to ECJ case law that the costs related to the restructuring of the group must be considered to have a direct and immediate link with the whole economic activity of SKF. As a consequence, the input VAT should be deductible. The Swedish Supreme Administrative Court has once again given to leave to appeal on the issue on right of deduction of input VAT related to the transfer of shares". WESTBERG, B. KRISTOFFERSSON, E., "Deductions in EU VAT Law", *op. cit.*, p. 645.

<sup>235</sup> La doctrina italiana ha calificado este tipo de uso de "promiscuo". Véase, por todo, COMELLI, A., *IVA comunitaria e IVA nazionale...*, *op. cit.*, pp. 395-396.

<sup>236</sup> GREGGI expresa una reflexión sobre este ámbito al afirmar que la doble naturaleza que puede tener un operador económico, como sujeto pasivo IVA en sentido jurídico y como consumidor final es el elemento fundamental que crea la controversia en el caso de bienes afectos a la actividad empresarial y que se usan parcialmente de forma privada. Según este autor, en dicho utilización particular habría un defecto de la inherencia necesaria para que un bien pueda gozar del derecho de deducción. GREGGI, M., *Il Principio d'Inerenza...*, *op. cit.* pp. 192-193.

jurídico-privado pues su afectación en sentido de propiedad podría permanecer inalterado. Lo relevante es que el derecho de deducción, configurado como un derecho de crédito para que el IVA se constituya como un impuesto sobre el consumo y no recaiga sobre los empresarios y profesionales, debe adaptarse a este potencial uso dual. Esta regulación debe estar basada en el principio de neutralidad fiscal, no sólo por ser la base de la deducción como instituto jurídico en sí, sino por la escasez de normas específicas al respecto dentro de la Directiva IVA<sup>237</sup>. Esta carencia ha provocado que se trate de una disciplina construida, en su mayor parte, por la actividad del Tribunal de Justicia<sup>238</sup>.

Dado que no se debe permitir privilegio alguno para los individuos que utilicen su empresa para adquirir bienes para su uso privado, ni a las sociedades que realicen actividades ajenas al IVA y que deben tratarse como consumidores finales, el principio de neutralidad exige que los bienes y servicios empleados en estas operaciones no puedan beneficiarse de deducción alguna<sup>239</sup>. No se trata de un régimen que implique una excepción del derecho de deducción. Al contrario, las correcciones sobre los bienes de uso mixto derivan del correcto entendimiento y de la aplicación adecuada de este mecanismo del impuesto<sup>240</sup>.

La mayoría de casos tratados por la jurisprudencia comunitaria en lo relacionado con el uso mixto hace referencia a bienes de inversión. Por su especial

---

<sup>237</sup> Hasta el 1 de enero de 2011 no ha entrado en vigor un nuevo artículo de la Directiva IVA, el 168 bis) que introduce una regulación específica sobre la materia. Este nuevo artículo fue establecido por el apartado 12 del artículo 1 de la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, por la que se modifican diversas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

<sup>238</sup> De acuerdo con JENKINS, el tratamiento de las cuotas de IVA soportadas en el caso de los usos distintos a la actividad empresarial y su deducción es uno de los principales “campos de batalla” del principio de neutralidad, junto con los casos de uso compartido de bienes y servicios para actividades sujetas y exentas. JENKINS, P., “The right to recover...”, *op. cit.*, p. 165.

<sup>239</sup> Como afirma PERRONE, en todos estos casos el contribuyente, el sujeto pasivo, opera en el mercado no en calidad de empresario sino como consumidor final, conllevando ello la no deducibilidad del IVA que cargue los bienes y servicios que consuma. PERRONE CAPANO, R., *L’Imposta sul Valore Aggiunto...*, *op. cit.*, p. 460.

<sup>240</sup> En este sentido se ha pronunciado DE LA FERIA, que relaciona las opciones de tributación de los bienes de uso mixto con la propia esencia de la deducción: “However, it does not represent an exception to the principle of integral deduction but rather stems from it. The essence of the right to deduct, and more particularly the principle of integral deduction, is the correlation between input tax and output tax. Therefore, where there is no output tax, this correlation can no longer be established and the *ratio* behind the right to deduct ceases to apply”. DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, *op. cit.*, p. 144.

naturaleza duradera y permanente, son especialmente propicios para poder ser objeto de utilización compartida prolongada en el tiempo y, sobre todo, que son susceptibles de variar en función de las necesidades empresariales o no gravadas del sujeto pasivo<sup>241</sup>. Sin embargo, no debemos limitar la aplicación del principio de neutralidad en cuestión de uso mixto a los bienes de inversión, sino que las consideraciones que hagamos podrán ser extensibles a todos los bienes y servicios de los que se pueda predicar un uso conjunto en operaciones sujetas y ajenas al IVA<sup>242</sup>. Estudiaremos, no obstante, las reglas que se han establecido para los bienes

---

<sup>241</sup> Como afirma CHECA GONZÁLEZ, la noción de bienes de inversión fue acuñada por el TJUE en la STJCE de 1 de febrero de 1977, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, asunto 51/76, siendo concretada en otras sentencias posteriores, entre las que cabe destacar la STJCE de 15 de diciembre de 2005, *Centralan Property Ltd.*, asunto C-63/04. Así, la primera, en su apartado 12, aludía a su carácter duradero y su valor, así como a su amortización en distintos ejercicios: “The ordinary meaning of the expression and its function in the context of the provisions of the Second Directive indicate that it covers goods used for the purposes of some business activity and distinguishable by their durable nature and their value and such that the acquisition costs not normally treated as current expenditure but written off over several years”. La segunda (ap. 55), repitiendo esta mención, confirma la importancia de su trato diferenciado “por la utilización duradera de dichos bienes y la amortización concomitante de sus costes de adquisición”, que debe aplicarse “*mutatis mutandis* al régimen especial de regularización de las deducciones relativas a los bienes de inversión previsto en el artículo 20 de la Sexta Directiva”. CHECA GONZÁLEZ, C., “El derecho a la deducción del IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *Impuestos*, n° 18, 2006, p. 29. Encontramos un estudio más profundo del mismo autor sobre la materia, especialmente sobre la jurisprudencia del TJUE en relación con la regularización de las cuotas de los bienes de inversión en CHECA GONZÁLEZ, C., *El Derecho a la Deducción del IVA. Criterios Establecidos en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su Reflejo en nuestro Derecho Interno*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006, pp. 89 y ss.

<sup>242</sup> Podemos citar como ejemplo paradigmático de tratamiento distinto del uso mixto para bienes de inversión y los que no tienen dicha naturaleza el supuesto del art. 95 de la Ley del IVA española. Dicho artículo, en su apartado Uno niega la posibilidad de deducir las cuotas soportadas para los bienes que “no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional”. En su apartado Tres, por el contrario, sí se permite la deducción de los bienes de inversión “que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional”, estableciendo para ello una regla concreta para los vehículos y afirmando que para el resto de bienes de inversión el reparto deberá hacerse “con criterios fundados” y “en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente”. Esta diferenciación provocaría una infracción clara de la neutralidad, por privilegiar a aquéllos operadores que pudieran o eligieran realizar su actividad con una mayor cantidad de estos bienes de inversión (que cuentan con una definición concreta en el art. 108 LIVA), respecto del empleo de bienes corrientes. Estamos de acuerdo con GARCÍA NOVOA en que esta regulación impide la afectación parcial de los bienes corrientes, lo que no se acomoda “a las exigencias del principio de neutralidad, auténtica *idea-fuerza* en la regulación del régimen de deducción del IVA soportado, puesto que se impide la deducción de una parte de las cuotas soportadas por bienes y servicios que van a ser utilizados en

de inversión, pues pueden ser extensibles a otros casos. De la misma forma, vamos a centrarnos inicialmente en la jurisprudencia que trata la conjunción del uso empresarial y privado de dichos bienes y trataremos de forma diferenciada el caso de uso mixto de actividades empresariales sujetas y no sujetas por parte de un mismo sujeto pasivo.

Así, en primer lugar vamos a plantear las distintas opciones que ha establecido el TJUE sobre el tratamiento que puede darse a la deducción de los

---

la realización de una actividad empresarial”. GARCÍA NOVOA, C., “La Deducción en el IVA”..., *op. cit.*, p. 34. Esta divergencia se acentúa aún más, como afirma BLÁZQUEZ LIDOY, por el hecho de que puede darse que bienes considerados y utilizados como inmovilizado, y que cumplirían con las características propias de los bienes de inversión de acuerdo con el art. 108.Uno LIVA, sean excluidos de este tratamiento por tener un valor inferior al que determina el art. 108.Dos. 5º LIVA (3.005,06 €). El autor entiende esta restricción contraria a la jurisprudencia del TJUE. Además, consideramos que, en este caso, el ataque a la neutralidad fiscal serían aún mayor, pues no se atendería a la naturaleza y el uso de los bienes, sino directamente se diferenciaría en el trato a sus cuotas soportadas meramente por su valor. BLÁZQUEZ LIDOY, A., “La no deducibilidad de las cuotas de IVA por elementos no afectos exclusivamente a la actividad económica (art. 95 de la LIVA) a la luz de la reciente jurisprudencia del TJCE”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 10, 2006, p. 3 (versión web). En el mismo sentido véase BARCIELA PÉREZ, J. A., “El derecho a la deducción del IVA soportado por los bienes parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional. El asunto Eon Asen Menidjmundt”, *Quincena Fiscal*, nº 21, 2012, pp. 10-11 (versión web), que considera el tratamiento existente “claramente contrario a la normativa comunitaria”. La incompatibilidad de la norma española con la Directiva IVA ha sido corregida por la Dirección General de Tributos que, en su consulta vinculante nº 1107-07, de 22 de mayo de 2007, realizó una reinterpretación que MARTÍN FERNÁNDEZ Y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ han tildado, directamente de “simple y llanamente, la inaplicación del artículo 95.Uno de la Ley del IVA, por considerarlo contrario al artículo 168 de la Directiva”. MARTÍN FERNÁNDEZ, J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “La deducción de las cuotas de IVA soportadas por los entes locales: un sorprendente cambio de criterio de la DGT (la deducibilidad de las cuotas derivadas de la adquisición de bienes y servicios corrientes utilizados conjuntamente en la realización de operaciones sujetas y no sujetas”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 6, 2007, p. 7 (versión web). La consulta de la DGT se basaba en la utilización de un “criterio razonable y homogéneo” para poder deducir las cuotas “destinadas” a “operaciones sujetas”, es decir, en la línea de lo que estamos tratando. Entendemos que esta afirmación de la DGT debería ser extensible no sólo a los bienes corrientes, sino también a los vehículos, que cuentan con una regla particular que puede ser restrictiva del derecho de deducción cuando el uso empresarial sea distinto del 50 % (porcentaje que se establece como deducible para el uso mixto). Sobre la deducción del IVA en vehículos de uso mixto, véase MERINO JARA, I., “La deducción del IVA soportado en la adquisición de vehículos”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 4, 2007, pp. 15-19, y LEZCANO ARTAL, A., “Sobre la procedente deducibilidad del 100% de IVA soportado en la adquisición de vehículos utilizados en la actividad económica, con independencia del grado de afectación a la misma”, *Tribuna Fiscal*, nº 243, 2011, pp. 70-72, que trata una reciente STSJ de la Comunidad Valenciana que realiza una interpretación más acorde con la normativa de la Directiva.

bienes de uso mixto. En su reciente Sentencia *Van Laarhoven*<sup>243</sup>, al igual que hizo anteriormente en *Eon Asen Menidjmont*, concretó las posibilidades que se han establecido a lo largo de la jurisprudencia del TJUE para el uso mixto:

“en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, o conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva”<sup>244</sup>.

Debemos afirmar que este abanico de posibilidades no se establece como alternativas para los EEMM a la hora de establecer cómo afrontar la tributación de los bienes de uso mixto. Por el contrario, se trata de posibilidades que se articulan para que sea el sujeto pasivo el que pueda decantarse por una u otra<sup>245</sup>. Dado que parece ser que es el sujeto pasivo el que puede decidir la afectación del bien, su grado, así como la progresión de la deducibilidad de sus bienes de uso mixto, esta conducta ha sido también denominada como *asset labelling* o etiquetado de activos<sup>246</sup>. Este término nos parece muy útil por cuanto evoca la idea que ha establecido la jurisprudencia del TJUE permitiendo un verdadero derecho de opción a este respecto.

---

<sup>243</sup> STJUE de 16 de febrero de 2012, *T. G. Van Laarhoven*, asunto C-594/10.

<sup>244</sup> STJUE *Van Laarhoven* ap. 25 y, de forma similar, en STJUE *Eon Aset Menidjmont* ap. 53, STJCE de 4 de octubre de 1995, *Armbrecht*, asunto C-291/92 ap. 20, STJCE de 8 de marzo de 2001, *Bakcsi*, asunto C-415/98, aps. 25 y 26, STJCE de 8 de mayo de 2003, *Seeling*, asunto C-269/00, ap. 40, STJCE de 21 de abril de 2005, *HE*, asunto C-25/03, ap. 46, STJCE de 14 de julio de 2005, *Charles y Charles-Tijmens*, asunto C-434/03, ap. 23.

<sup>245</sup> En este sentido, RUÍZ DE VELASCO PUNÍN, que afirma que el TJUE ha conferido el derecho de opción al contribuyente y no al Estado, criticando con ello la regulación existente en España a este respecto que no permite este margen de decisión. RUÍZ DE VELASCO PUNÍN, C., “La tributación en el IVA de la transmisión de bienes parcialmente afectos al patrimonio empresarial: determinación de la base imponible”, *Quincena Fiscal*, nº 3, 2009, p. 3 (versión web).

<sup>246</sup> Encontramos el uso de este término en SWINKELS, J., “Asset Labelling for VAT purposes”, *International VAT Monitor*, Vol. 17, nº 1, 2006, p. 8, que lo usa para referirse a la doctrina del TJUE en la que los sujetos pasivos tienen el derecho, cuando usan un bien para uso público y privado, de localizarlos, total o parcialmente, en su patrimonio personal o empresarial.

Pese a que, como vamos a analizar, este derecho de opción ha sido limitado, siquiera parcialmente respecto a algunos bienes por el nuevo artículo 168 bis, existe un razonamiento que debe presidir tanto la regla del *asset labelling* como el nuevo régimen introducido: la neutralidad de la deducción. Permitir que los sujetos pasivos puedan optar por una deducción inmediata y establecer un gravamen progresivo a través del autoconsumo o por hacer una afectación parcial o nula en atención al uso previsible del bien debe tener, al final y en atención a la utilización empresarial realizada, consecuencias prácticamente idénticas en lo que respecta a la carga tributaria que va a soportar dicho operador. Si una de las opciones permite en un caso concreto una situación que hace que las cuotas soportadas sean deducidas en menor o mayor porcentaje respecto del uso real gravado del bien se estará creando un incentivo fiscal a modificar el comportamiento económico de los operadores, por ejemplo, alterando el sujeto o uso al que debe afectarse el bien. Por tanto, debemos analizar las opciones planteadas por el TJUE desde un prisma claro de neutralidad fiscal y ver sus consecuencias y las posibles divergencias que puedan surgir entre ellas<sup>247</sup>. La razón de que realicemos en primer lugar un análisis de una doctrina jurisprudencial que ha sido anterior a la entrada en vigor del art. 168 bis es que éste sólo obliga a los EEMM en lo referente a los bienes inmuebles, con lo que aquéllos EEMM que así lo deseen pueden mantener los criterios del *asset labelling* para el resto de bienes. Es, por ello, muy relevante saber cómo se ha venido estableciendo el régimen de uso mixto para, además, entender las mejoras que puede presentar dicho artículo de reciente introducción.

### **3.2.- Deducción total inicial y autoconsumo**

3.2.1.- Un sistema que permite flexibilidad en la afectación y neutralidad fiscal

La primera de las opciones que se plantea se basa en la concepción del derecho de deducción como un crédito de naturaleza inmediata en el que su

---

<sup>247</sup> Como afirma SWINKELS, que concluye sobre la doctrina del *asset labelling* que debe ser un instrumento que lleve al régimen del IVA a la perfección en el sentido de la neutralidad fiscal pues una formulación incorrecta tendría importantes consecuencias para este principio. SWINKELS, J., “Asset Labelling for VAT purposes”, *op. cit.*, p. 16. En un sentido similar GREGGI, que afirma que lo relevante es que todas las opciones cumplan el principio de inherencia. GREGGI, M., *Il Principio d’Inerenza...*, *op. cit.* pp. 194-195.

surgimiento, de acuerdo con el art. 167 de la Directiva IVA, coincide con la exigibilidad del impuesto para el sujeto pasivo que realiza la repercusión. Si la deducción es inmediata, no permitirle por un potencial uso mixto implicaría hacer cargar al empresario con una cuota tributaria que no debería afrontar<sup>248</sup>. Este sistema pretende producir el efecto de permitir la inmediatez de la deducción y, al mismo tiempo, limitar este derecho a los gastos inherentes únicamente a operaciones gravadas. En este sentido, su finalidad se asemeja a la de la regularización de las cuotas soportadas de bienes de inversión en caso de cambio de la prorrata y uso para actividades exentas tras haber realizado su deducción íntegra e inmediata, aunque su naturaleza es objetivamente distinta<sup>249</sup>. Como afirma la STJCE *Lennartz*, la regularización de las cuotas en el caso de los bienes de inversión “no puede hacer nacer un derecho a deducir, ni tampoco transformar el IVA abonado por un sujeto pasivo en relación con sus operaciones no gravadas en un impuesto deducible”<sup>250</sup>.

Así, con el mecanismo de deducción y autoconsumo para los bienes de uso mixto realmente no se está produciendo una mera corrección de las cuotas deducibles que han sido dedicadas íntegramente a la actividad económica. Por el contrario, se está incidiendo directamente en el nacimiento del derecho de crédito y en su adaptación a través de la realización de hechos imposables que generan cuotas repercutidas. El surgimiento del derecho de deducción depende de la situación jurídico-tributaria del individuo cuando realiza la adquisición del bien que va a usar de forma mixta. Se requiere que exista subjetividad pasiva del mismo para que comience a operar el principio de neutralidad que es el que obliga a compaginar deducción inmediata y corrección temporal<sup>251</sup>.

---

<sup>248</sup> Como afirma MONDINI, este procedimiento de permitir la deducción íntegra inicial podría comportar un riesgo de implicar un abuso del derecho incluso fraudulento de dedicación de los bienes de la empresa totalmente al uso privado. Sin embargo, entiende que la tutela de este posible abuso debe realizarse proporcionadamente a través de un mecanismo *ex post* y no *ex ante*, que podría articularse a través de este sistema gravar el autoconsumo. MONDINI, A., *Contributo allo studio del principio...*, *op. cit.*, p. 384.

<sup>249</sup> Como afirma SALVINI, la regularización implica la corrección a posteriori de una deducción que se realiza para bienes afectados a la actividad económica, sea ésta sujeta o exenta. SALVINI, L., “La detrazione IVA nella Sesta Direttiva...”, *op. cit.*, p. 1050.

<sup>250</sup> STJCE *Lennartz* ap. 12.

<sup>251</sup> STJCE *Lennartz* ap. 8: “El derecho a deducir el IVA nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Por consiguiente, tan sólo la condición en que un particular actúa en ese momento puede determinar la existencia del derecho a deducir”.

Si un sujeto pasivo actúa como tal en la compra de un bien para afectarlo íntegramente a sus actividades económicas adquiere automáticamente el derecho a deducir íntegramente la totalidad del IVA soportado<sup>252</sup>. La reflexión realizada por el AG JACOBS en la Sentencia *Lennartz*<sup>253</sup>, que fue posteriormente recogida en el ap. 26 de la propia STJCE es clara: con esta deducción íntegra se está realizando una presunción de que dichos bienes van a ser destinados a un uso gravado. Los hechos concretos que destruyan dicha presunción, es decir, la utilización privada de dichos bienes van a asimilarse a una prestación de servicios onerosa regulada en el art. 26.1.a) de la Directiva IVA<sup>254</sup>. Se trata, por tanto, de la realización de un hecho imponible en forma de autoconsumo del bien adquirido cuyas cuotas auto repercutidas tienen el efecto de anular el derecho de deducción por la parte que se usa de forma privada. Este mecanismo permite que se realice una deducción inmediata del IVA soportado y, conforme se produzca su aprovechamiento particular no gravado, se irá corrigiendo el exceso deducido a través de dichas cuotas del autoconsumo<sup>255</sup>.

Se consigue, así, la igualdad de trato que requiere la neutralidad fiscal entre un consumidor privado que compra un bien para su uso privado y aquél que lo

---

<sup>252</sup> STJUE de 19 de julio de 2012, *X y Staatssecretaris van Financiën* (en adelante X), asunto C-344-10, ap. 19: “A este respecto, de la jurisprudencia se deriva que la intención del sujeto pasivo, confirmada por elementos objetivos, de utilizar un bien o un servicio para las necesidades de su empresa es, en particular, lo que permite determinar si, en el momento en que efectúa la operación por la que se soporta el IVA, dicho sujeto pasivo actúa como tal y, por consiguiente, ha de poder gozar del derecho a deducir el IVA devengado o ingresado por dichos bienes o servicios (véanse, en este sentido, las sentencias *Lennartz*, antes citada, apartado 8, y de 8 de junio de 2000, *Breitsohl*, C-400/98, Rec. p. I-4321, apartado 34).”. En un sentido similar, afirmando que la afectación inicial del IVA a fines empresariales permite la deducción íntegra e inmediata, STJCE *Charles y Charles-Tijmens* ap. 24, *Lennartz* ap. 26, *Bakcsi* ap. 25 y *Seeling* ap. 41.

<sup>253</sup> Conclusiones del AG JACOBS presentadas el 30 de abril de 1991 en el asunto C-97/90, *Lennartz*, aps. 58 y 59.

<sup>254</sup> “Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso las operaciones siguientes: a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA”.

<sup>255</sup> En este sentido se expresa BOSELLO, cuando afirma que se tratará “non di indetraibilità a monte, ma imposizione a valle”, es decir, no de deducción estricta en la compra, sino de imposición correctora como hecho imponible. BOSELLO, F., “L’attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l’esperienza italiana”, *Rivista di Diritto Tributario*, fasc. 11, 1997, p. 710.



afecta a la empresa pero se aprovecha del mismo<sup>256</sup>. Ambos deben soportar la cuota soportada de dicho elemento y con la repercusión que realiza el autoconsumo se consigue igualar esta situación. Como recalcó el AG JACOBS en las Conclusiones del asunto *Lennartz*, la Comisión Europea entiende que el objetivo final de este sistema es no dar ventajas injustificadas a los sujetos pasivos, es decir, cumplir con el principio de neutralidad<sup>257</sup>. De acuerdo con la Comisión, la razón de optar por este sistema de autoconsumo en vez de las regularizaciones normales de un bien de inversión es alcanzar una mayor “neutralidad” y “sencillez” en el sistema. Sin embargo, si esta pudo ser la intención original de la Comisión al proponer la Sexta Directiva IVA, la realidad es muy distinta. Como puso de manifiesto la AG KOKOTT en la Conclusiones del asunto *X*<sup>258</sup>, permitir esta deducción íntegra inicial es fundamental para paliar una falla de la neutralidad que se ha introducido en la normativa al no permitir que un bien que se ha excluido parcialmente del patrimonio empresarial pueda después usarse en el mismo y que ello conlleve la deducción correspondiente<sup>259</sup>. Aunque lo analizaremos más detenidamente en el apartado posterior, podemos anticipar que en caso de incertidumbre sobre la proporción del uso empresarial-privado, el único modo de garantizar la neutralidad con un bien de uso mixto es permitir la deducción y que esta se corrija con el gravamen del autoconsumo<sup>260</sup>.

---

<sup>256</sup> STJUE de 23 de abril de 2009, *Sandra Puffer*, asunto C-460/07, ap. 54, realiza una comparación entre ambos sujetos, y afirma que el mecanismo de deducción íntegra y autoconsumo del uso privado impide “que el primero (sujeto pasivo) se aproveche de ventajas indebidas en relación con el segundo (consumidor final) y, por otra parte, asegurar la neutralidad fiscal al garantizar la correspondencia entre la deducción del IVA soportado y la recaudación del referido impuesto repercutido”.

<sup>257</sup> Conclusiones AG JACOBS en el asunto *Lennartz* ap. 59.

<sup>258</sup> Conclusiones de la AG KOKOTT presentadas el 1 de marzo de 2010 en el asunto C-334/10, *X*.

<sup>259</sup> Conclusiones de la AG KOKOTT en el asunto *X*, ap. 32: “En efecto, si el sujeto pasivo, en caso de uso mixto de un bien de inversión, sólo tuviese la posibilidad de afectar parcialmente el bien en función de la extensión del uso empresarial, se excluiría definitivamente la posibilidad de deducir el impuesto soportado por la parte destinada al uso privado. De este modo, esta última parte del bien permanecería en el patrimonio privado, y una posterior utilización para fines empresariales de la parte del bien de inversión afectada al patrimonio privado ya no podría originar a posteriori el derecho a la deducción del impuesto soportado. La Sexta Directiva no prevé ningún mecanismo de regularización en este sentido”.

<sup>260</sup> Conclusiones de la AG KOKOTT en el asunto *X*, ap. 31: “El motivo para conceder al sujeto pasivo, en caso de uso mixto de un bien de inversión, la afectación íntegra del bien a la empresa y, por ende, la deducción íntegra del impuesto soportado, pese al uso parcialmente privado, reside en posibilitarle posteriores cambios de uso en forma de ampliación de la parte

El principio de neutralidad, no obstante, exige que sea deducible la proporción de cuotas en la medida en que se usen para actividades sujetas y no exentas<sup>261</sup>. En el caso en que la actividad empresarial fuera mixta, desarrollando operaciones gravadas pero también exentas, deberían realizarse dos operaciones. En primer lugar, la deducción inmediata deberá ser ponderada a través de la prorratea que tenga en cuenta el conjunto de actividades exentas. En segundo lugar, el autoconsumo deberá producirse en la medida en que dichos bienes sean usados para consumo privado. El resultado de estos institutos jurídicos debe ser que únicamente se deduzca la parte de cuota afectada a actividades gravadas, debiendo el resto quedar como un coste adicional del sujeto pasivo, tal como si se tratara de un consumidor particular.

Debemos plantear un supuesto específico que alteraría lo hasta aquí tratado: la adquisición de un bien de uso mixto en el que su uso empresarial está totalmente exento. En esta ocasión el principio de neutralidad exige que el empresario o profesional no pueda deducir parte alguna ni de la porción de uso privado ni de la actividad exenta. Tal y como estableció la Sentencia *Puffer*, en este supuesto los sujetos pasivos no pueden pretender realizar deducciones por ninguna de las operaciones, sea como empresario o como particular<sup>262</sup>. En este sentido, y como afirmó la AG KOKOTT en las Conclusiones del asunto X, no procederá realizar deducción alguna de dicho bien, ni siquiera por la parte destinada a uso privado para después ser compensada a través de los autoconsumos de servicios<sup>263</sup>. En este

---

utilizada para fines empresariales, sin que eso le acarree perjuicios fiscales”. En este sentido, cita también las Conclusiones del AG JACOBS presentadas el 10 de noviembre de 1992 en el asunto C-193/91, *Mohsche*, ap. 18, y las Conclusiones del AG JACOBS presentadas el 6 de abril de 1995 en el asunto C-291/92, *Armbrrecht*, aps. 39 y 49.

<sup>261</sup> Esta proporcionalidad también debe darse en lo referente a la titularidad del bien en caso de copropiedad. Como sucedía en el caso *HE*, dos particulares compraban un bien de inversión en copropiedad, pagando IVA por dicho bien. Uno de ellos planeaba utilizarlo con un uso mixto particular y empresarial, por lo que el TJUE afirmó que este derecho de opción podía extenderse al IVA correspondiente a su cuota proporcional de propiedad. STJCE *HE* aps. 59 y ss, siendo la conclusión: “cuando dos cónyuges que forman una sociedad conyugal adquieren un bien de inversión del que una parte es utilizada exclusivamente con fines profesionales por uno de los cónyuges copropietarios, éste goza del derecho a deducir la totalidad del impuesto sobre el valor añadido soportado que grava la parte del bien que utiliza para las necesidades de su empresa, siempre que el importe deducido no supere los límites de la cuota de copropiedad que el sujeto pasivo posee sobre dicho bien”.

<sup>262</sup> STJUE *Puffer* ap. 49.

<sup>263</sup> Conclusiones de la AG KOKOTT en el asunto X, ap. 28: “conforme a la sentencia *Puffer* tampoco procede aplicar la jurisprudencia en materia de deducción del impuesto soportado en caso de bienes de inversión parcialmente utilizados para fines privados, cuando, aunque el bien

caso, la ausencia del derecho a deducir se extiende al uso privado, pues no existirá el potencial incremento de uso empresarial que dé lugar a un derecho de deducción mayor. Así el riesgo de que el derecho de crédito no se ejercite no existe, y no es necesario aplicar la corrección a través del autoconsumo pues, directamente, las cuotas de IVA soportadas no deben ser deducibles en ningún momento.

En lo que respecta a la naturaleza del autoconsumo, como afirma la STJUE *Seeling*, debe entenderse como un tipo de hecho imponible independiente en sentido estricto, no debiendo considerarse una mera analogía de ninguna otra clase de operación (aunque se va a asimilar a los existentes), esté sujeta o exenta, sino un supuesto de hecho autónomo. La razón de hacer una afirmación de este calibre es que en dicho caso se argumentó que el uso privado de un bien inmueble podía ser calificado como un arrendamiento de vivienda por parte de la empresa a su propietario<sup>264</sup>. Esto implicaría que no se daría autoconsumo, sino prestación de servicios de alquiler, cuestión que fue rechazada de plano por el Tribunal de Justicia. El TJUE basó su argumentación en dos ideas distintas y de contenido acumulable. La primera fue el carácter jurídicamente distinto de un arrendamiento de vivienda y un uso privado de un bien empresarial<sup>265</sup>. La segunda es la más relevante a efectos del IVA: el carácter exento de estos servicios provocaría que no se pudiera repercutir IVA alguno, como sí ocurriría si se hiciera un autoconsumo. Como consecuencia no se produciría la deducción únicamente correspondiente a las operaciones sujetas, sino al conjunto global de sus usos, dado que la deducción había sido realizada íntegramente en el momento de su

---

de inversión se utiliza en parte para fines privados y en parte para fines empresariales, el sujeto pasivo lo utiliza, en el ámbito de la empresa, exclusivamente para operaciones propias que están exentas del impuesto. Si bien en un caso así existe un uso mixto del bien, en el ámbito empresarial no se dan operaciones gravadas, de manera que, conforme a la jurisprudencia, el uso empresarial del bien debe tributar (al menos parcialmente) para que siquiera pueda originarse un derecho a la deducción del impuesto soportado en relación con un bien de inversión de uso mixto”.

<sup>264</sup> Especialmente complejo, como destaca DEL VAGLIO, es el caso en el que el destinatario del uso fuera de la actividad empresarial pueda ser un tercero. En estos casos sí puede entenderse que no estamos ante un supuesto de uso mixto sino dentro de un arrendamiento, como sucedía en la STJCE de 16 de enero de 2003, *Rudolf Maierhofer y Finanzamt Augsburg-Land*, asunto C-315/00. DEL VAGLIO, M., “Utilizzo per uso privato di beni immobili originariamente destinati all’impresa: profili IVA”, *Rivista di Diritto Tributario*, f. 10, 2003, p. 184-190.

<sup>265</sup> STJCE *Seeling*, aps. 50-51: “50.- No reúne dichos requisitos el uso para fines privados del sujeto pasivo de una vivienda situada en un edificio afectado en su totalidad a la empresa de éste. 51.- En efecto, éste se caracteriza por la falta no sólo del pago de una renta, sino también por la falta de un verdadero acuerdo sobre la duración del alquiler y sobre el derecho a ocupar la vivienda y a excluir de ésta a otras personas.”

adquisición y al devengarse un arrendamiento exento no se gravaría con una cuota que compensara el uso privado<sup>266</sup>.

Los efectos serían contrarios a la neutralidad pues permitirían que la empresa pudiera deducir la totalidad de unas cuotas IVA que no están siendo afectadas únicamente a operaciones gravadas, sino también a otras no sujetas. Esta interpretación haría que para un consumidor privado resultara mucho más caro adquirir una vivienda que si lo realiza como sujeto pasivo para después realizar un uso privado prácticamente total de ésta. Distinto sería el caso en el que la deducción no se hubiera realizado íntegramente, sino que, teniendo en cuenta que se iban a practicar servicios exentos, se hubiera utilizado una prorrata sobre dicho derecho. Sin embargo, el caso trataba un supuesto de deducción íntegra en el que se pretendía no repercutir IVA por alegar que el autoconsumo no era tal, sino un arrendamiento exento. Así, se estaría consintiendo una vulneración de la neutralidad fiscal clara, que el TJUE se encargó de desmontar, afirmando la identidad particular del autoconsumo de servicios que debe ser tratado como un hecho imponible independiente asimilado a una prestación de servicios.

Todo lo comentado hasta aquí parece ir en pos de un mejor cumplimiento del principio de neutralidad, permitiendo que la deducción sea inmediata y que no se consientan ventajas a los sujetos pasivos que hagan uso privado de sus bienes. Sin embargo, tanto el TJUE como distintos Abogados Generales han puesto de manifiesto una posible vulneración de este principio que genera el mecanismo planteado. Se puede efectuar la deducción por una cuantía muy superior al porcentaje de uso efectivo para la actividad económica, al tiempo que el autoconsumo se dilata en el tiempo, es decir, “la tributación se aplaza y se escalona durante el período de uso privado”<sup>267</sup>. Esta situación puede “producir una ventaja de tesorería en lo que respecta a la utilización privada de dicho bien por estos sujetos pasivos”<sup>268</sup>. Esta ventaja de tesorería es consecuencia de disponer de unos recursos que representan un exceso financiero provocado por un mecanismo jurídico del IVA que no corresponde a la realidad y que es fruto de las incorrecciones del propio impuesto. Si pensamos en bienes de inversión de valor y tamaño considerables, como puede ser un coche o, como caso más extremo, un avión, la ventaja implicaría una financiación gratuita a devolver en un plazo de

---

<sup>266</sup> STJCE *Seeling*, aps. 53 y ss.

<sup>267</sup> Conclusiones de la AG SHARPSTON presentadas el 10 de abril de 2014 en el asunto C-92/13, *Gemeente 's Hertogenbosch*, ap. 16, y Conclusiones del AG JACOBS, presentadas el 20 de enero de 2005, en el asunto C-434/03, *Charles y Charles-Tijmens*, ap. 74.

<sup>268</sup> STJUE *Puffer*, ap. 55.

varios años, correspondientes al periodo de regularización de dichos bienes de inversión<sup>269</sup>.

Esta ventaja va a ser siempre para el contribuyente y no para el Erario público. Sin embargo, no por ello deja de infringirse el principio de neutralidad, pues no estamos ante un principio que pretenda el beneficio de los agentes económicos en detrimento de la Administración, sino el funcionamiento correcto del mercado y la ausencia de influencia por parte de la tributación. Entendemos que el sistema, que impide corregir al alza el porcentaje de uso empresarial de bienes afectados parcialmente al patrimonio privado, es contrario a la neutralidad si no presenta la posibilidad de garantizar la inmediatez del derecho de deducción. Sin embargo, debemos afirmar que el modo en que se ha venido garantizando hasta ahora, a través de deducción inmediata y autoconsumo del uso privado, puede generar también fallas en la neutralidad fiscal. La ventaja de caja que va a generar es patente y su cantidad puede variar, pudiendo llegar a consolidar situaciones en las que unos operadores se encuentren en una situación de superioridad respecto a otros por aspectos meramente fiscales. Además, la infracción de neutralidad que supone esta posición financiera mejorada parece beneficiar y hacer más atractiva la elección de esta posición de deducción íntegra y autoconsumo respecto a la afectación parcial del bien, incluso en los casos en los que esta fuera posible por conocerse con precisión la cuantía del uso privado. Al final de este apartado propondremos una posible solución que, respetando el principio de neutralidad fiscal en todo su contenido, evite esta ventaja de tesorería de que disfrutaran algunos operadores.

### 3.2.2.- Prohibición de restricción del mecanismo de deducción íntegra y autoconsumo

La misma prohibición de restricción del derecho de deducción puede predicarse del mecanismo que estamos tratando, y así lo ha declarado el TJUE en diversas ocasiones<sup>270</sup>. Impedir aplicar la deducción íntegra y el posterior

---

<sup>269</sup> No hemos hecho referencia a los bienes inmuebles, que son los que hasta hace poco eran el caso más frecuente porque el art. 168 bis ha corregido su regulación y el correspondiente mecanismo para evitar estas ventajas de caja.

<sup>270</sup> Por ejemplo, en el caso *Lennartz*, en el que existía una limitación de este derecho por parte de la normativa alemana cuando el uso profesional fuese inferior a un porcentaje. El Tribunal de Justicia concluiría, sin embargo, que el derecho de deducción inmediato debe existir “por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales. Toda norma o práctica

autoconsumo podría tener la consecuencia de que un bien parcialmente afectado al patrimonio particular no pueda ver deducidas las cuotas soportadas por la parte del uso que, previéndose privado, haya sido finalmente empresarial<sup>271</sup>. Como afirmó el Tribunal en la STJCE *Charles y Charles-Tijmens*, no se puede concluir de la Directiva IVA que los EEMM puedan obligar a los sujetos pasivos a optar por una de las alternativas citadas restringiendo la que permite la deducción íntegra, pues “una limitación de esta índole del derecho a deducción sería contraria a la citada disposición”<sup>272</sup>.

El Tribunal, de hecho, llega a afirmar que generalizar esta restricción, al igual que ocurriría si se permitiera la deducción total sin necesidad de realizar un autoconsumo, provocaría una distorsión de la competencia. En otras palabras, restringir este derecho de opción de los sujetos pasivos iría en contra de la neutralidad fiscal, pues podría darse el caso de que el sujeto pasivo no fuera liberado completamente del impuesto correspondiente a sus actividades gravadas. Esta opinión ha sido mantenida por el Tribunal de Justicia en otras Sentencias, como en el asunto *Puffer*. En él se afirmó que impedir esta deducción inmediata podría dar lugar a una doble imposición, absolutamente contraria al principio de neutralidad<sup>273</sup>. Así, si bien el sistema basado en el autoconsumo puede dar lugar a ventajas de caja transitorias, el TJUE afirma en la Sentencia *Puffer* que la restricción de este sistema podría causar “una carga financiera (que) gravaría el bien durante el período, a veces prolongado, comprendido entre el momento de los gastos de inversión y la explotación profesional efectiva”, que sería contraria también a la neutralidad fiscal<sup>274</sup>.

Por tanto, una norma nacional que restringiera tanto la capacidad de optar por este sistema como el hecho de limitar los efectos del mismo provocaría que la deducción no gozara del carácter de inmediatez que necesita para poder liberar al

---

administrativa que imponga una restricción general al derecho a deducir cuando exista una verdadera aunque limitada utilización para fines profesionales constituye una excepción del artículo 17 de la Sexta Directiva [...]”

<sup>271</sup> Siempre que, recordemos, no se trate de un bien inmueble o de un bien en el que el EM hubiera aplicado el nuevo régimen regulado en el art. 168 bis, que será estudiado a continuación.

<sup>272</sup> STJCE *Charles y Charles-Tijmens*, ap. 28.

<sup>273</sup> STJUE *Puffer* ap. 46. Es una idea también recogida en las Sentencias *Bakcsi* ap. 46 y STJCE *HE*, ap. 71.

<sup>274</sup> STJUE *Puffer* ap. 47.

sujeto pasivo de la carga del impuesto<sup>275</sup>. Por ejemplo, de acuerdo con la STJUE X, no se puede limitar este régimen por el hecho de que el uso en el tiempo el bien no sea compartido sino partido, es decir, primero para uso privado y posteriormente para uso empresarial<sup>276</sup>. Restringir en un caso así la deducción íntegra impediría al sujeto pasivo el ejercicio de dicho derecho, debiendo soportar la totalidad del gravamen como si de un consumidor final se tratase. Esto provocaría una infracción del principio de neutralidad ya que dicho sujeto pasivo no podría recuperar posteriormente el IVA soportado<sup>277</sup>.

Tal y como ocurre con cualquier posible restricción del derecho de deducción, la única posibilidad de que estas limitaciones no sean contrarias a la Directiva es que se articulen en base a algunos de los artículos que habiliten a los EEMM (con indiferencia de lo que acontezca con la neutralidad, que podría verse distorsionada igualmente). Dentro de los artículos 176 y 177 de la Directiva IVA, encargados de regular la limitación de las deducciones, el TJUE ha encontrado en diversos casos limitaciones que atienden a la posibilidad del art. 176 segundo párrafo, referentes a las excepciones que existían en las normativas nacionales antes de su adhesión a la Unión. Así, en la Sentencia *Puffer*, se trataba una restricción de la normativa austriaca por la que no se permitía este mecanismo para la parte de un edificio usado para fines privados, casos en los que se obligaba a la afectación parcial. Otro supuesto es el de la Sentencia *Charles y Charles-Tijmens* que planteaba una restricción drástica de esta posibilidad a la generalidad de los

---

<sup>275</sup> A modo de ejemplo, hemos comentado previamente el caso de la normativa IVA española, que permite únicamente la deducción de los bienes de uso mixto cuando sean bienes de inversión por encima de un valor determinado. Cualquier bien que tuviera un coste inferior estaría viendo su deducción indebidamente restringida y, tal como afirman BLÁZQUEZ LIDOY, GARCÍA NOVOA O BARCIELA PÉREZ, vulneraría el principio de neutralidad así como la jurisprudencia del TJUE. BLÁZQUEZ LIDOY, A., “La no deducibilidad de las cuotas de IVA...”, *op. cit.*, p. 3 (versión web), GARCÍA NOVOA, C., “La Deducción en el IVA”..., *op. cit.*, p. 34, BARCIELA PÉREZ, J. A., “El derecho a la deducción del IVA...”, *op. cit.*, pp. 10-11 (versión web).

<sup>276</sup> STJUE X aps. 31 y 32: “31.- Pues bien, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, la circunstancia de que los bienes adquiridos para las necesidades de una actividad económica no se utilicen inmediatamente para tales actividades no puede, en principio, poner en entredicho el derecho a deducir el IVA soportado (véase, en este sentido, la sentencia Lennartz, antes citada, apartados 14 y 15). 32.- La interpretación en el sentido de que una utilización inicial exclusivamente con fines privados de un bien afectado a la empresa, seguida de un uso exclusivamente para las necesidades de ésta, no puede afectar al derecho a deducir el IVA soportado es, además, conforme al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA”.

<sup>277</sup> STJUE X ap. 33.

bienes de inversión, excediendo de las posibilidades permitidas por el TJUE en relación con la interpretación del art. 176<sup>278</sup>.

Tal como afirma la Sentencia *Lennartz*, este mecanismo de deducción íntegra y autoconsumo no podrá verse limitado “salvo cuando puedan basarse en alguna de las excepciones previstas en la Directiva”<sup>279</sup>. No es el momento de tratar los criterios interpretativos del Tribunal sobre estos artículos. Simplemente debemos añadir que una limitación de esta posibilidad de deducir íntegramente el IVA al inicio, más allá de la reforma del 168 bis, implica una restricción de la deducción contraria a la neutralidad y sólo estaría permitida en los casos que establezca la Directiva.

### 3.2.3.- Base imponible del autoconsumo y gastos en el uso mixto

El autoconsumo de servicios que representa el uso mixto de un bien afectado a las actividades económicas debe alcanzar el importe que haga que la proporción de uso privado no resulte deducible. De acuerdo con lo establecido por el art. 75 de la Directiva IVA, el autoconsumo debe realizarse sobre el total de gastos realizados en la adquisición del bien y su puesta en funcionamiento para poder ser utilizado de forma particular<sup>280</sup>.

Como se puede observar, el precio al que se va a cargar el autoconsumo no es el verdadero valor del uso de dicho bien en el mercado, que podría ser superior o inferior. Por el contrario, la base imponible debe coincidir exactamente con aquella que generó el IVA que ha soportado la empresa que ha afectado a su actividad dicho bien, pues son las cuotas deducidas inicialmente las que se tienen que corregir<sup>281</sup>. Deben añadirse, además, las distintas cuotas que surjan del uso

---

<sup>278</sup> STJUE *Charles y Charles-Tijmens*, aps. 31 y ss.

<sup>279</sup> STJCE *Lennartz* ap. 29.

<sup>280</sup> El tenor literal del art. 75 es el siguiente: “En las prestaciones de servicios consistentes en la utilización de un bien afectado a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo y para las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito enunciadas en el artículo 26, la base imponible estará constituida por el total de los gastos en que incurra el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios”.

<sup>281</sup> El Tribunal de Justicia ha declarado en repetidas ocasiones como el autoconsumo debe realizarse “tomando como base imponible el total de los gastos efectuados para la realización de las prestaciones de servicios”. STJCE *Charles y Charles-Tijmens* ap. 25, STJCE *Lennartz* ap. 26, STJCE *Bakcsi* ap. 42, STJCE *Seeling* ap. 42, STJCE *Wollny* ap. 23.



efectivo del bien, es decir, de la prestación del servicio de autoconsumo<sup>282</sup>. Por tanto, el autoconsumo deberá repercutir IVA tanto sobre el coste del bien (sea de su compra o de los materiales y servicios empleados en su construcción o producción interna), así como los gastos concretos de su uso por cuanto se aprovechen de ellos en la utilización privada, siempre que por ellos se haya soportado IVA<sup>283</sup>. El motivo de establecer esta cuantificación es respetar el principio de neutralidad. Como hemos comentado en el apartado anterior, lo que pretende la Directiva con este mecanismo es permitir la deducción de las cuotas empleadas en la actividad económica al tiempo que se deberá gravar el uso privado del bien empresarial como si de un consumo final se tratase<sup>284</sup>. El resultado, por tanto, debe ser el mismo que si el bien se hubiera afectado parcialmente de forma perfecta para el uso privado y empresarial: soportar las cuotas del consumo como particular y deducir del correspondiente a operaciones gravadas.

Distinto es el caso en que al bien de inversión se le realicen determinados gastos que no sean meramente necesarios para su uso o de conservación, sino que representen mejoras permanentes en este<sup>285</sup>. Tal como afirmó la AG KOKOTT en

---

<sup>282</sup> Tal como afirma el TJUE en la Sentencia *Seeling* ap. 43 y repite en la STJCE *Wollny* ap. 24, los gastos que deben considerarse a efectos de formar parte de la base imponible del autoconsumo del uso privado deben comprender tanto los de construcción (o adquisición) del bien en cuestión como los derivados de su uso.

<sup>283</sup> STJCE *Wollny* ap. 27: “De manera general, este concepto corresponde a los gastos relativos al propio bien (véase la sentencia *Enkler*, antes citada, apartado 36). Engloba aquellos gastos, como los gastos de adquisición o de construcción del referido bien, que originan el derecho a deducción del IVA, y sin los cuales no hubiera podido realizarse el uso privado de que se trate”. Del mismo modo, en los aps. 49 y ss. restringen los gastos incorporables al precio a los que hayan soportado IVA, no pudiendo excluirse ningún coste que lleve aparejada esta carga tributaria aunque no sea objeto de amortización (ap. 51), como pueden ser los terrenos que, aunque no se amorticen, de ser objeto de IVA en su adquisición también deberán formar parte de la base imponible del autoconsumo. Respecto a los gastos que surjan en el disfrute del bien cita a la STJCE de 26 de septiembre de 1996, *Renate Enkler y Finanzamt Homburg*, asunto C-230/94, que en sus aps. 35 y ss. declara de introducción obligatoria en el autoconsumo la proporción correspondiente de gastos efectuados durante el período en que el bien se encuentre a disposición del sujeto pasivo.

<sup>284</sup> STJCE *Wollny* ap. 31: “La finalidad de dicha asimilación es impedir que un sujeto pasivo que pudo deducir el IVA sobre la adquisición o la construcción de un bien afectado a su empresa, eluda el pago de dicho impuesto cuando utilice ese bien o una parte del mismo con fines privados (véase la sentencia de 27 de junio de 1989, *Kühne*, 50/88, Rec. p. 1925, apartado 8).”.

<sup>285</sup> En el caso de gastos de conservación las Conclusiones del AG MENDOZZI presentadas el 22 de diciembre de 2008 en el asunto *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO)*, aps. 73 y ss. declaraban que sobre gastos de conservación no se debía

las Conclusiones en el asunto X, la incorporación de mejoras en los bienes de inversión daría lugar a un bien de inversión nuevo al que habría que volver a aplicarle el mismo mecanismo, con los requisitos pertinentes, de deducción íntegra y autoconsumo. Esta opinión fue acogida por el TJUE, que entiende que se está formando un nuevo elemento de uso mixto y afirma que sobre él deberán practicarse los exámenes pertinentes de destino mixto y de intención inicial del empresario. Así, si las mejoras son realizadas únicamente para el uso privado no sería posible otra opción que su introducción en el patrimonio personal<sup>286</sup>. Sin embargo, si van a ser objeto de uso compartido, entonces sí podrá deducirse íntegramente el coste al inicio y ser objeto de autoconsumos posteriores<sup>287</sup>. En este caso, se deberá introducir la proporción privada del coste del nuevo bien de inversión como base imponible de la prestación de servicios de autoconsumo, no como un gasto del periodo puntual, sino que deberá tenerse en consideración para todo el plazo en que deban realizarse autoconsumos<sup>288</sup>.

Existe un problema añadido a esta cuantificación de la base imponible del autoconsumo ya que, dado que el uso mixto va a predicarse fundamentalmente de los bienes de inversión, la distribución del uso privado y, con ello, de la autorepercusión, va a prolongarse en el tiempo. Este fue el caso tratado en la STJCE *Wollny* en que una pareja afectó un bien inmueble a su empresa pero usando el 79,67 % de forma privada. A la hora de calcular el autoconsumo utilizaron de base imponible los gastos de construcción ponderados por un uso potencial de 50 años, resultando en un 2 % anual de dicho autoconsumo. Este plazo era el correspondiente a la amortización del bien en su Ley nacional. Sin embargo, el TJUE, dentro de la discrecionalidad que ha venido permitiendo a los EEMM en la apreciación de este concepto de “gastos” a introducir como base imponible del autoconsumo, establece que no puede permitirse la prolongación en el tiempo del autoconsumo de acuerdo con las normas nacionales de amortización, sino que

---

hacer un nuevo reparto de deducción íntegra y posterior autoconsumo, sino que podía directamente repartirse el IVA soportado entre la proporción gravada y la no sujeta.

<sup>286</sup> STJUE X, ap. 28.

<sup>287</sup> STJUE X, aps. 29 y ss.

<sup>288</sup> Como afirma MONDINI en un análisis de la citada STJUE *Van Laarhoven*, ap. 33, debe introducirse un “canon de proporcionalidad” para poder establecer correctamente el autoconsumo en la medida en que dicho uso sea realmente privado. MONDINI, A., *Contributo allo studio del principio...*, op. cit., p. 383.

debería atenderse a los límites temporales que establecen las normas de regularización de bienes de inversión establecidos en la Directiva IVA<sup>289</sup>.

Recordemos que el mecanismo de deducción íntegra inmediata y autoconsumo tiene una finalidad similar a la de la regularización de las cuotas soportadas de los bienes de inversión: limitar la deducción al IVA inherente a operaciones gravadas. Por tanto, a efectos de evaluación del límite temporal, es perfectamente lógico y razonable que las normas de las regularizaciones sean aplicables al gravamen del autoconsumo. De este modo se limita el plazo en que el empresario o profesional va a disfrutar de la ventaja de caja que es consecuencia ineludible de este procedimiento y que, de poderse prolongar en el tiempo de acuerdo con la normativa de cada EM, podría incrementar la infracción de neutralidad que representa. Una vez soportadas por el mecanismo de autoconsumo todas las cuotas correspondientes a su proporción de uso privado, el autoconsumo debería seguir realizándose únicamente por el valor de los gastos que conlleve la prestación de servicios o de mantenimiento, toda vez que podría acometerse una distribución directa de los mismos, como afirmó la STJCE *Enkler*. El aspecto fundamental es que con este sistema se consigue que, pese a la ventaja financiera, al final del periodo de regularización el uso privado haya soportado la misma carga impositiva que hubiera experimentado un consumo particular, siendo así respetuoso con el principio de neutralidad.

Debemos comentar, por último, que hacer coincidir el plazo en el que el autoconsumo debe corregir el exceso de deducción inmediata con el término establecido para la regularización de los bienes de inversión tiene efectos positivos también en lo referente a la posible venta del bien tras de la recuperación de todo el IVA no deducible. Tal como afirma la STJCE *Wollny*, se “garantiza, por lo que a este uso se refiere, la percepción de la totalidad del importe del mencionado impuesto correspondiente a la deducción del impuesto soportado, antes de una eventual reventa del inmueble exento de IVA que se produjera al final de dicho período”<sup>290</sup>.

---

<sup>289</sup> STJCE *Wollny* aps. 34 y ss.

<sup>290</sup> Esta opinión del TJUE parece contradecir la que realizara anteriormente en la STJCE *Seeling*, en la que afirmó que se podría dar lugar a una ventaja para el sujeto pasivo respecto a la de un consumidor final si la venta ocurría después del periodo de regularización y antes de que el autoconsumo hubiera neutralizado completamente el exceso de deducción inicial. Esta aparente contradicción, tal como afirma el AG LÉGER, se debe a esta confusión entre el plazo que establecía la normativa alemana para practicar el autoconsumo, referente a la amortización completa del bien, y la del periodo de regularización. Conclusiones del AG LÉGER presentadas el 15 de junio de 2006 en el asunto C-72/05, *Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny contra*

### 3.3.- Afectación total o parcial al patrimonio privado

La doctrina del *asset labelling* creada por el TJUE, junto con la opción de deducción íntegra y autoconsumo, contempla dos opciones adicionales. La primera es introducir los bienes de uso mixto enteramente en el patrimonio privado del sujeto y excluirlos así completamente del sistema del IVA. La segunda es realizar este proceso de forma parcial, a través de una integración en la actividad empresarial sólo en proporción a su utilización profesional efectiva y el resto afectándolo al patrimonio privado. En ambos casos una proporción de dicho bien queda fuera del ámbito de aplicación del impuesto<sup>291</sup>.

La afectación total al patrimonio privado puede ser consecuencia de una decisión del sujeto pasivo, que desea comportarse como consumidor privado, o ser resultado de las circunstancias subjetivas del momento en el que realizó dicha

---

*Finanzamt Landshut (Wollny)*, aps. 77 y ss. Entendemos que, tal como hace el AG y, posteriormente, la Sentencia, este problema queda resuelto con la equiparación de dichos plazos, resultando en la situación más proclive a alcanzar la neutralidad en este ámbito normativo del uso mixto de los bienes. Esta misma idea es compartida por SWINKELS, J., “Asset Labelling for VAT purposes”, *op. cit.*, p. 11.

<sup>291</sup> Como afirma SWINKELS, la opción adoptada puede no estar clara en determinadas ocasiones. Hay que tener en cuenta que la decisión que tome el sujeto pasivo deberá poder ser comprobable a través de datos objetivos. De acuerdo con este autor, es más claro cuando se deduce la totalidad del IVA abonado, sin embargo, en el caso de las afectaciones total o parcial al patrimonio privado la apreciación puede ser más compleja. Deducir el IVA correspondiente a una parte del valor del bien puede indicar una afectación parcial o que el bien adquirido estaba fuera del ámbito del impuesto para su vendedor, sea total o parcialmente. Por estas razones, el autor considera que uno de los métodos objetivos más claros para esta labor es atender al propio balance contable del sujeto pasivo y a la introducción total o parcial del valor del bien, así como a las salidas de caja correspondientes en el mismo, pues indicará de manera precisa cuál ha sido el destino del bien o servicio en relación con el patrimonio empresarial. Además, esta opción debe haberse tomado antes de que se complete la autoliquidación de IVA, pues en esta ya deberán estar incorporados sus efectos. SWINKELS, J., “Asset Labelling for VAT purposes”, *op. cit.*, pp. 12-13.

Por otro lado, y matizando la posibilidad de comprobar la afectación de un bien únicamente centrándonos en lo establecido en el balance societario, estamos de acuerdo con lo que afirma GREGGI, cuando rechaza que este derecho de opción pueda permitir incorporar al patrimonio empresarial un bien que, objetivamente, no puede ser utilizado en la actividad empresarial. Como afirma el autor: “la sua libertà non potrebbe giungere a compromettere l’identità civilistica del bene o del servizio stesso”. GREGGI, M., *Il Principio d’Inerenza...*, *op. cit.* p. 112.

adquisición. Como se trató en la STJCE *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*<sup>292</sup>, una persona jurídica, en este caso organismo de Derecho público, que realizó una adquisición en un momento en el que no podía actuar como sujeto pasivo tendría obligación de afectar dicho bien a su patrimonio privado excluyéndolo del IVA, con lo que no tendría derecho alguno a la deducción<sup>293</sup>. Esta afectación, sin embargo, puede darse también en supuestos en que el comprador del bien sea sujeto pasivo, haciendo real el derecho de opción sobre qué naturaleza y afectación van a presentar los bienes<sup>294</sup>.

En la STJCE *Bakcsi*, haciendo referencia al asunto anterior *Armbrecht*, el Tribunal de Justicia declaró que un sujeto pasivo puede actuar con carácter privado y excluir totalmente una operación del ámbito de aplicación del IVA<sup>295</sup>. De acuerdo con la STJCE *Armbrecht* la Directiva IVA (en aquél momento 6ª Directiva) no se opone a que el sujeto pasivo pueda decidir conservar la parte del bien que no se vaya a utilizar para actividades empresariales dentro de su patrimonio privado y excluirlo del impuesto, permitiéndose esta alternativa del mismo modo que puede optarse por la deducción íntegra y el autoconsumo<sup>296</sup>.

Esta posibilidad parece muy clara, pues hacer una distribución parcial de un bien entre ambos tipos de patrimonio según su destino y uso prospectivo es absolutamente coherente con el sistema del IVA y el principio de neutralidad. Sin embargo, podría plantearse la duda de si esta misma opción puede extenderse a la parte destinada a la actividad empresarial, y afectar totalmente un bien al patrimonio privado, siendo una decisión unilateral del sujeto pasivo el decidir soportar la carga del impuesto al no poder deducir las cuotas soportadas. La STJCE *Bakcsi* contempla esta posibilidad, a través de una extensión del razonamiento *a sensu contrario* que realizó el Tribunal en el caso *Armbrecht*. Si la Directiva IVA no prohíbe la afectación parcial, esta debe contemplarse como opción factible. De

---

<sup>292</sup> STJCE de 2 de junio de 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen vs. Staatssecretaris van Financiën*, asunto C-378/02.

<sup>293</sup> STJCE *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, aps. 38 a 40.

<sup>294</sup> Es importante diferenciar este supuesto del tratado anteriormente de uso mixto por afectación sucesiva a esfera privada y esfera empresarial. Como afirma SWINKELS, dado que en este caso la falta de sujeción pasiva inicial evita la posible deducción, debería poder concretarse que lapso de tiempo puede pasar entre la adquisición de subjetividad pasiva y la compra del bien o viceversa, así como del lapso entre uso privado y empresarial para poder considerar un bien como usado de forma mixta y no únicamente afecto al patrimonio privado. SWINKELS, J., “Asset Labelling for VAT purposes”, *op. cit.*, p. 14.

<sup>295</sup> STJCE *Bakcsi* ap. 24, y STJCE *Armbrecht* ap. 16-18.

<sup>296</sup> STJCE *Armbrecht* aps. 19-20.

la misma manera, como tampoco proscribe la conservación total de este bien en el patrimonio privado, también debe ser una alternativa por la que puede decantarse el sujeto pasivo<sup>297</sup>.

Es conveniente destacar las diferencias entre estas posibilidades. Ambas parecen depender únicamente de la voluntad del sujeto pasivo de afectar total o parcialmente el bien a su actividad privada. No obstante, las condiciones en las que puede realizar una y otra no son idénticas. La exclusión total del ámbito del impuesto no tiene condicionantes, es integral y absoluta. La parcial, sin embargo, no puede realizarse a voluntad. Un sujeto pasivo no puede decidir por su cuenta y riesgo el porcentaje de un bien que va a afectar a su actividad profesional y a su esfera privada, sino que debe ser la precisada por “su utilización profesional efectiva”<sup>298</sup>. De acuerdo con las SSTJCE *Lennartz* y *Bakcsi*, esta proporción de uso entre dichos ámbitos que se vaya a hacer prospectivamente (o destino previsible) sólo debe tomarse en cuenta “si el sujeto pasivo solicita el derecho a deducir, total o parcialmente, el IVA soportado sobre la adquisición”<sup>299</sup>. Si la afectación se realiza de forma global a favor del patrimonio privado del sujeto dicho uso prospectivo es indiferente a efectos de la potencial deducción o afectación.

Hay que tener en cuenta que la afectación al patrimonio privado, total o parcial, se realiza en el momento de la adquisición del bien, pues el derecho de deducción deberá determinarse de acuerdo con la exigibilidad marcada por el art. 167 de la Directiva IVA. La distribución que se haga posteriormente de los gastos de conservación, mantenimiento o reparación no altera esta afectación realizada

---

<sup>297</sup> STJCE *Bakcsi* aps. 26-27: “26.- Pues bien, debe observarse que la Sexta Directiva tampoco contiene disposición alguna que se oponga a que un sujeto pasivo que adquiriera un bien de inversión para utilizarlo al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados pueda conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA. 27.- Por consiguiente, cuando un sujeto pasivo decide así conservar enteramente en su patrimonio privado un bien de inversión, aunque lo utilice al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, no es deducible ninguna parte del IVA adeudado o soportado con motivo de la adquisición del bien”.

<sup>298</sup> STJCE *HE* ap. 46, STJCE *Bakcsi* aps. 26 y ss., STJCE *Seeling* aps. 40-41, entre otras.

<sup>299</sup> STJCE *Bakcsi* ap. 29: “En tal caso, debe determinarse si el sujeto pasivo ha adquirido los bienes, al menos en parte, como tal, es decir, para las necesidades de sus actividades económicas, en el sentido del artículo 4 de la Directiva. Ésta es una cuestión de hecho que deberá apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso [...]”. En el mismo sentido STJCE *Lennartz* ap. 21.

inicialmente<sup>300</sup>. Así se ha pronunciado el TJUE, que ha afirmado que la afectación del bien de inversión determina cómo se aplica el IVA a dicho elemento, pero no a los bienes y servicios usados en el mismo, no pudiendo éstos alterar dicha inclusión en las esferas privada o pública<sup>301</sup>.

Las consecuencias de incluir un bien de uso mixto en el patrimonio privado, sea total o parcialmente, deben ser analizadas cuidadosamente, ya que presentan cuestiones de dudosa compatibilidad con el principio de neutralidad. La primera y más evidente es la limitación del derecho de deducción del IVA soportado por la parte del bien afectada al patrimonio privado. Esta restricción del derecho de crédito proviene de la sustracción de dicho bien del patrimonio empresarial y, con ello, del ámbito de aplicación del impuesto<sup>302</sup>. En el caso de la afectación total al patrimonio privado, la ausencia de deducción no va a requerir en ningún caso de la utilización del mecanismo corrector del autoconsumo. El sujeto pasivo no ha podido ejercitar derecho de crédito alguno, en principio, porque va a usar todo el bien para su esfera particular, por lo que no se va a poder incrementar el uso personal aún más, no siendo necesario en ningún momento autorepercutirse un IVA por una prestación de servicios de autoconsumo.

En el caso de la afectación parcial al patrimonio privado, sin embargo, la cuestión es distinta. En principio, la proporción con la que se ha dividido la utilización del bien atendiendo a su uso prospectivo provoca que sólo sea deducible la proporción destinada a la actividad empresarial. Sin embargo, el uso efectivo puede ser distinto al calculado. En el supuesto en que el aprovechamiento privado

---

<sup>300</sup> Estamos de acuerdo con la forma de plantear esta cuestión que realiza SWINKELS, para quien lo que determina el derecho de deducción y la afectación es la “etiqueta” que le dé el sujeto pasivo al bien cuando lo adquiere, y no la naturaleza de esos gastos de mantenimiento posteriores. SWINKELS, J., “Asset Labelling for VAT purposes”, *op. cit.*, p. 10.

<sup>301</sup> STJCE *Bakcsi* ap. 33: “Debe rechazarse asimismo la alegación de los Gobiernos alemán y helénico según la cual la opción del sujeto pasivo de integrar en su patrimonio profesional un bien comprado a un particular, cuya adquisición no genera el derecho a deducir el IVA, resulta del hecho de que ejerce el derecho a deducir el IVA que grava los gastos relacionados con el bien, como las reparaciones. En efecto, la afectación de un bien de inversión determina la aplicación del sistema del IVA al propio bien y no a los bienes y servicios utilizados para su explotación y su mantenimiento. El derecho a deducir el IVA que grava dichos bienes y servicios constituye una cuestión aparte que es del ámbito de aplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva. El citado derecho depende, en particular, de la relación entre dichos bienes y servicios y las operaciones gravadas del sujeto pasivo. De ello se desprende que el régimen fiscal aplicable a la entrega de un bien de inversión debe desvincularse del de los gastos imponderables incurridos con miras a su utilización y mantenimiento”.

<sup>302</sup> STJCE *Armbrecht* ap. 28 y STJCE *Bakcsi* ap. 31.

del bien fuera superior al previsto sí podría acudir a la realización del hecho imponible que supone el autoconsumo para repercutir un IVA que compense la deducción excesiva que se ha realizado<sup>303</sup>. De esta manera, el autoconsumo puede utilizarse como mecanismo de corrección no únicamente en caso de afectación íntegra al patrimonio empresarial de un bien de uso mixto, caso en el que será obligatorio su aplicación, sino también cuando el porcentaje de afectación parcial no responda a la realidad y el uso privado sea superior al planeado.

El problema fundamental de este sistema, que ha sido planteado por el Tribunal de Justicia y que ha motivado que se potencie el mecanismo de deducción íntegra y autoconsumo y que se interpreten restrictivamente sus límites, es la ausencia de mecanismos de regularización en el caso contrario. En el supuesto de afectación total o parcial de un bien de uso mixto al patrimonio privado se excluye definitivamente la posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportado correspondiente a dicha proporción, con independencia del uso efectivo empresarial que pueda darse después<sup>304</sup>. Esta situación ha sido puesta de manifiesto en la STJUE *Puffer*. En ella el Tribunal ha constatado la inexistencia de mecanismos de regularización que permitan deducir el IVA que no se reclamó en el momento de la afectación del bien por el mayor uso empresarial posterior. Como afirmó el propio TJUE, esta situación provoca que el sujeto pasivo no sea liberado de la totalidad de la carga tributaria que supone el impuesto, pues por una proporción de uso empresarial se está soportando una carga fiscal contraria al principio de neutralidad<sup>305</sup>.

---

<sup>303</sup> Como afirma, entre otras, la STJCE *Charles-Tijmens* en su ap. 25, la afectación parcial puede dar lugar a una prestación de servicios a título oneroso en caso de mayor uso privado del que se ha previsto a la hora de realizar la deducción.

<sup>304</sup> Conclusiones de la AG KOKOTT en el asunto X, ap. 32.

<sup>305</sup> STJUE *Puffer* aps. 44 y 46. SWINKELS realiza una dura crítica a la posición adoptada por el TJUE en esta Sentencia. Considera que los problemas van más allá del razonamiento realizado por el Tribunal. Entiende que la doctrina del *asset labelling* que afirma el Tribunal conlleva que los sujetos pasivos financien parte del IVA que deberían sustentar los consumidores finales y que, igualmente que un bien que es usado inicialmente para actividades exentas y después se pasa a operaciones gravadas puede dar lugar a deducción, no es razonable el empeño del Tribunal en mantener el uso mixto ajeno a la posibilidad de una regularización. Además, llega a la conclusión que afirmar que el sujeto pasivo debe asumir el coste financiero de la ausencia de mecanismos de corrección en el caso de los bienes de uso mixto podría tener consecuencias colaterales para la regularización en el caso de actividades exentas y gravadas pues, según el autor, la posición del TJUE podría justificar que, donde sí hay regularización posible, no debería existir ventaja o perjuicio financiero, y junto con el incremento o decremento de la deducción se pudieran solicitar intereses en correspondencia con la adaptación posterior de la deducción.



La regulación de estas opciones plantea, por tanto, un potencial vicio de neutralidad muy importante. Se permite corregir aquellas situaciones en las que se ha producido una deducción excesiva en correspondencia con el porcentaje de uso privado a través del autoconsumo (sólo en caso de afectación parcial, obviamente). Sin embargo, en caso de que el uso empresarial sea superior al declarado inicialmente (nulo o parcial), el régimen no permite que pueda llevarse a cabo este derecho de deducción de ninguna manera. Se estaría perdiendo la posibilidad de detraer una suma impositiva que el sujeto pasivo, debido al uso efectivo del bien (criterio que, aunque sustituido por el de uso prospectivo, es el que establece el art. 168 de la Directiva IVA), debería poder deducir para no convertir el IVA en un coste que altere su toma de decisiones económicas. Así, podemos afirmar que este sistema es claramente contrario al principio de neutralidad fiscal, pues comprende una gran cantidad de situaciones en las que el sujeto pasivo va a sufrir un gravamen que no debería soportar en función de la concepción del IVA como impuesto sobre el consumo final. De hecho, no permitir esta deducción implica consolidar una situación originaria de consumo particular que, a la postre, ha resultado ser actividad económica, cosa que, en caso de darse en sentido contrario, sí está corregido por el sistema establecido por la Directiva y el TJUE.

Esto facilita el entendimiento de los motivos que han llevado al TJUE a fomentar el uso del mecanismo de deducción íntegra y autoconsumo como única opción que es neutral en todo caso, más allá de los efectos de ventaja de caja que suponen. Hasta la introducción del art. 168 bis, y en todos los casos en que este no se aplique, representa el único método que puede ajustarse en todo caso a la proporción exacta de uso privado y empresarial, sin importar los cambios de uso efectivo respecto al prospectivo. Esta es la razón por la que su restricción ha sido entendida siempre por el TJUE como contraria a la neutralidad y al derecho de deducción.

La regularización para los bienes de inversión establecida en el art. 187 de la Directiva IVA no resulta aplicable a esta situación, ya que es sólo practicable para el porcentaje del bien afectado a la actividad económica en caso de que su uso gravado cambie respecto al exento. No puede servir, como se ha encargado el propio TJUE de confirmar, para permitir que la fracción asignada al patrimonio privado pueda incorporarse al empresarial y permitir la deducción del mismo<sup>306</sup>.

---

SWINKELS, J., "Limitations and Justification of the European Court of Justice's Doctrine of Asset Labelling", *International VAT Monitor Vol. 20, n° 4*, 2009, p. 289.

<sup>306</sup> STJCE *Armbrecht* ap. 32: "Dado que [...] el derecho a la deducción, establecido por el apartado 2 del artículo 17 de la Directiva, sólo se aplica a la parte del bien de que se trate

Podríamos reflexionar sobre la opción que planteó el Gobierno Alemán en el caso *Lennartz*, en el que propuso que se podría dar lugar a esta corrección si se “pudiera presentar con carácter retroactivo una solución de deducción inicial” superior a la realizada<sup>307</sup>. Sin embargo, no nos parece razonable que si se puede regularizar el mayor uso privado con autoconsumo y el distinto uso gravado-exento con una regularización permitida en la Directiva se tengan que articular mecanismos diversos para corregir este vicio de neutralidad. Esta idea se consolida más aún cuando estos procedimientos pueden conllevar unos costes indirectos excesivos, como sería un largo proceso ante la Administración tributaria por modificación retroactiva de las deducciones practicadas, afectando también al principio de neutralidad fiscal.

Por último, debemos comentar una peculiaridad adicional de la afectación total o parcial al patrimonio privado. La venta de la porción dedicada al uso privado no está sujeta al impuesto en caso de venta. Al haber excluido el bien del ámbito del impuesto y no ha dado derecho a la deducción, su venta no podría estar gravada con IVA, pues hacerlo implicaría cargar un IVA (operación gravada) por un bien que no ha permitido el derecho a deducción. Esto, como ha afirmado el TJUE, conllevaría una infracción del principio de neutralidad clara, pues daría lugar a una doble imposición<sup>308</sup>. El sujeto habría pagado IVA por la parte afectada a su uso personal sin poderlo deducir y, además, debería cargar con IVA la venta del producto. El principio de neutralidad, en lo referente a la venta de estos bienes sí se cumple, pues al excluirlo del campo de actuación del tributo no puede ser gravado en caso de su venta<sup>309</sup>.

---

afectada a la empresa, la regularización de tal deducción también tiene que limitarse a esta parte del bien”.

<sup>307</sup> STJCE *Lennartz*, ap. 24.

<sup>308</sup> STJCE *Kühne*, ap. 10, STJCE de 25 de mayo de 1993, *Mohsche*, C-193/91, ap. 9, STJCE *Bakcsi* ap. 46. Encontramos un análisis de la STJCE *Bakcsi* centrada en la necesidad de alcanzar la neutralidad IVA en la venta de los bienes de uso mixto en GRANATA, F., “Neutralità IVA per i beni strumentali ad uso promiscuo acquistati presso un privato e successivamente rivenduti”, *Rivista di Diritto Tributario*, f. 7-8, 2001, pp. 102-107. Este autor hace hincapié en que el tratamiento de este tipo de bienes debe hacerse desde el punto de vista de la neutralidad fiscal no únicamente respecto al derecho de deducción. Por el contrario, entiende que en los bienes totalmente afectos al patrimonio personal el problema más importante puede provenir en la reventa de dicho bien. Considera, tras el fallo de *Bakcsi*, que el TJUE, permitiendo la reintroducción de ese bien en una actividad económica sin necesidad de cargar el IVA ha respetado este principio.

<sup>309</sup> Estamos de acuerdo con TURIS que, de acuerdo con una Sentencia de la Corte de Casación Italiana, afirma que la compra hecha por un sujeto como consumidor no podría conllevar

### **3.4.- El uso mixto no privado: operaciones no sujetas ajenas a la actividad de la empresa**

Las distintas modalidades de tributación y deducción de los bienes y servicios de uso mixto deben aplicarse con determinadas particularidades en el caso de que la utilización no empresarial que se realice no consista en un aprovechamiento privado o para el personal de la empresa, sino que se fundamente en una operación no sujeta desarrollada por el sujeto pasivo. Como comentamos anteriormente, el principio de neutralidad requiere que el IVA se configure como un impuesto sobre el consumo no gravando a los empresarios o profesionales, siempre que estos desarrollen una actividad gravada. Sin embargo, éstos pueden compaginar operaciones sujetas y, al mismo tiempo, la realización de otras que quedan fuera del ámbito de aplicación del impuesto y que, de acuerdo con la neutralidad fiscal, no deberían dar derecho a la deducción.

La especificidad de las reglas de uso mixto en este caso radica en que las actividades no sujetas que realice un sujeto pasivo pueden ser propias y dentro de los fines de la empresa o pueden ser extrañas a esta<sup>310</sup>. De acuerdo con el art. 26 de la Directiva IVA, el autoconsumo de servicios sólo puede desarrollarse cuando el uso sea “para fines ajenos a la empresa”, con lo cual no toda actividad no sujeta puede entenderse dentro del derecho de opción existente para usos mixtos.

Este caso fue el tratado por el TJUE en la Sentencia *VNLTO*. En ella, una sociedad realizaba prestaciones gravadas y, al mismo tiempo, y dentro de su actividad propia, otras no sujetas al IVA<sup>311</sup>. Se le preguntaba al TJUE si debían

---

una obligación de pago de IVA en caso de venta porque esto iría en contra de la lógica del impuesto así como de la neutralidad. TURIS, P., “Neutralità dell’IVA, attività essenti e regime della detrazione”, *Il Fisco* n° 19, 2009, p. 3081.

<sup>310</sup> VAN DOESUM y VAN NORDEN acuñan para los sujetos pasivos que desarrollan actividades gravadas y no sujetas el término de que tienen una “posición IVA dual” (Dual VAT position). En este caso, podríamos incluso hablar de condición triple, por cuando en el caso de los bienes de uso mixto se va a diferenciar según las operaciones no sujetas estén dentro o fuera de los fines normales de la actividad del sujeto pasivo. VAN DOESUM, A., VAN NORDEN, G., “The right to deduct...”, *op. cit.*, p. 324.

<sup>311</sup> Se trataba, conforme a los aps. 8 y ss. de la STJCE *VNLTO*, de actividades de defensa de los intereses generales de sus miembros. Encontramos una interesante disquisición acerca de posteriores pronunciamientos del TJUE que podrían modificar la consideración de que estas actividades, por las que se pagaba una cuota de socio, podría constituir una prestación de servicios

considerarse dichas actividades no sujetas como ajenas al impuesto y, por tanto, susceptibles de deducción íntegra y posterior autoconsumo o si, por el contrario, eran actividades sujetas sobre las que debía hacerse un reparto del derecho de deducción basados en criterios objetivos como estableció la STJCE *Securenta*<sup>312</sup>. El Tribunal de Justicia basa gran parte de su argumentación en dicha Sentencia *Securenta*, ya que ésta afirmaba la exclusión de las actividades no económicas del ámbito de aplicación de la Directiva de forma general, negando su derecho a deducción salvo que se tratara de gastos que pudieran imputarse al resto de actividades económicas del sujeto pasivo<sup>313</sup>.

Sin embargo, con ello no se debe considerar que toda actividad no sujeta debe considerarse realizada para fines ajenos a la empresa. De acuerdo con el AG MENGGOZZI, entender esto implicaría que toda actividad no sujeta de la empresa debe tratarse como un autoconsumo de servicios, conclusión que no puede derivarse del art. 26 de la Directiva IVA<sup>314</sup>. Esta opinión fue compartida por el propio Tribunal de Justicia<sup>315</sup>. De acuerdo con esta interpretación, un sujeto pasivo podrá realizar actividades no sujetas dentro de las propias finalidades de su sociedad y otras que quedan fuera del ámbito de su actividad sujeta o no sujeta.

El tratamiento que ha establecido el TJUE para los bienes de uso mixto, en conjunción con la novedad del art. 168 bis, sólo resultará aplicable a aquellos bienes y servicios que se usen en actividades no sujetas que queden fuera de los

---

sujeta, aunque exenta, en SWINKELS, J., “Limitations and Justification of the European...”, *op. cit.*, pp. 286-287.

<sup>312</sup> Es lo que han denominado como pre-prorrata, ya que se trata de un criterio de reparto de deducibilidad de la imposición que se aplica con anterioridad y distintos criterios que la prorrata, que se usa para las actividades sujetas (exentas y gravadas), mientras que esta pre-prorrata se da en un estadio anterior, entre actividades sujetas y no sujetas. GABRIËL, M., VAN KESTEREN, H., “Calculation of the (pre-) pro rata under EU VAT law”, *International VAT Monitor*, Vol. 22, n° 5, 2011, pp. 332-399.

<sup>313</sup> STJCE *Securenta* aps. 28-31.

<sup>314</sup> Conclusiones del AG MENGGOZZI presentadas el 22 de diciembre de 2008 en el asunto C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie contra Staatssecretaris van Financiën (VNLTO)*, ap. 38.

<sup>315</sup> STJCE *VNLTO* ap. 38: “Como señaló el Abogado General en el punto 38 de sus conclusiones, de las consideraciones anteriores resulta que el artículo 6, apartado 2, letra a), de la Directiva no pretende establecer la regla de que operaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA puedan considerarse realizadas para «fines ajenos» a la empresa en el sentido de dicha disposición. En efecto, tal interpretación privaría de sentido al artículo 2, punto 1, de la Directiva.”

fines de la empresa<sup>316</sup>. Si, por el contrario, nos encontramos ante operaciones no sujetas pero que se encuentran dentro de las operaciones normales y de los objetivos a desarrollar por el sujeto pasivo, no podrían considerarse aplicables las reglas del uso mixto. En tales casos habría que acudir a una deducibilidad parcial de las cuotas soportadas proporcional al criterio objetivo que establezca la normativa nacional, de acuerdo con lo determinado por la STJCE *Securenta*<sup>317</sup>.

Respecto de esta conclusión, creemos interesante aludir a las ideas planteadas por WESTBERG y KRISTOFFERSSON<sup>318</sup>. Estos autores hacen una interpretación de la STJCE *VNLTO* basada no en el entendimiento del autoconsumo del uso mixto únicamente como una prestación de servicios del art. 26, sino que lo hacen desde la perspectiva del art. 18 b) de la Directiva IVA. Éste permite a los EEMM asimilar a una entrega de bienes “la afectación de bienes por un sujeto pasivo a un sector de la actividad en el que se efectúen operaciones no gravadas”<sup>319</sup>. Los autores entienden que la utilización de bienes para una actividad no sujeta podría tratarse de acuerdo con este artículo, y no con respecto al 26 que lo limita a las actividades no sujetas “ajenas a los fines” de la empresa. Afirman que si un EM ha introducido esta posibilidad, se podría deducir completamente el IVA de ambas actividades, y tratar el uso no sujeto como un autoconsumo de

---

<sup>316</sup> STJCE *VNLTO* ap. 40: “En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que los artículos 6, apartado 2, letra a), y 17, apartado 2, de la Directiva deben interpretarse en el sentido de que no son aplicables al uso de bienes y servicios afectados a la empresa para operaciones distintas de las operaciones gravadas del sujeto pasivo, ya que el IVA soportado por la adquisición de dichos bienes y servicios, relacionados con tales operaciones, no es deducible”.

<sup>317</sup> Como afirma FAZZINI, para los bienes usados en operaciones sujetas y para aquellas dedicadas a fines extraños al ejercicio de la actividad el derecho de deducción que existe es sólo parcial, y limitado a la parte del bien o servicio imputable a los hechos imponibles sujetos. El autor afirma que esta proporción debiera ser calculada conforme a criterios objetivos que deben ser coherentes a la naturaleza del bien. FAZZINI, E., *Il Diritto di Detrazione...*, op. cit., pp. 78-79. Sin embargo, de lo hasta aquí dicho, inferimos que esta forma, tal y como establecen las SSTJCE *Securenta* y *VNLTO*, es más propia de las actividades no sujetas que sí están dentro de las actividades del sujeto pasivo (que no empresariales), mientras que el criterio para aquéllas extrañas sí podría estar acogida en dicho derecho de opción.

<sup>318</sup> WESTBERG, B. KRISTOFFERSSON, E., “Deductions in EU VAT Law”, op. cit., pp. 646-647.

<sup>319</sup> El artículo completo es el que sigue: “Los Estados miembros podrán asimilar a una entrega de bienes a título oneroso las operaciones siguientes: b) la afectación de bienes por un sujeto pasivo a un sector de la actividad en el que se efectúen operaciones no gravadas, siempre que dichos bienes hayan originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a)”.

bienes, aspecto que quedaría, en todo caso, a discrecionalidad de la legislación nacional y su adopción del art. 18. b)<sup>320</sup>.

En primer lugar, entendemos que esto simplemente incorpora los problemas de neutralidad planteados anteriormente causados por las opciones del uso mixto y que deben ser corregidos de acuerdo con el art. 168 bis. En segundo lugar, el trato especial de los bienes de uso mixto se da por la utilización de éstos para actividades ajenas a la empresa y el art. 18 b) hace referencia a su imputación directa dentro de las actividades de la propia empresa. No se refiere a actividades no sujetas fuera de los fines del sujeto pasivo, sino que alude a un cambio de imputación del bien. Utilizar el autoconsumo de bienes en este caso conllevaría la deducción íntegra inicial, que estaría acompañada de una imputación automática del bien hacia el sector no gravado, devengándose un autoconsumo inmediato que contrarrestaría la cuantía deducida como si de una imputación parcial se tratara. Esto es consecuencia de que el art. 18 b) no parece poder prolongarse en el tiempo ni realizarse puntualmente con cada uso que se realiza de dicho bien en la actividad no sujeta, como si ocurre respecto del art. 26, que grava un uso, y no un cambio de imputación. Sea como fuere, el TJUE fue claro en la Sentencia *VNLTO* sobre la no aplicación de las reglas del uso mixto para las actividades no sujetas que se hacen dentro del conjunto de operaciones propias de la empresa.

### **3.5.- El nuevo régimen de bienes de uso mixto en el artículo 168 bis) de la Directiva 2006/112/CE**

La situación creada por las potenciales infracciones de neutralidad que suponen las debilidades de las distintas alternativas que ha establecido el TJUE debía ser corregida dado el volumen de conflictos generados, la diversidad de normativas existentes entre los EEMM y los problemas para la competitividad que

---

<sup>320</sup> WESTBERG, B. KRISTOFFERSSON, E., “Deductions in EU VAT Law”, *op. cit.*, p. 647: “When a Member State has chosen to implement Article 18 (b) EC VAT Directive, in our opinion, there could be a possibility to deduct input VAT when goods are acquired for mixed use –business and out-of-scope purposes- since the application for out-of-scope purposes is a taxable transaction under the EC VAT Directive. Consequently, a direct and immediate link could be established between the input transaction and taxable output activities. In our opinion, this interpretation of the *VNLTO* case shows the importance of interpreting the judgements of the ECJ in a national VAT law context as well as in its EU law context”.

se generan<sup>321</sup>. La afectación total o parcial de un bien de uso mixto corre el riesgo que, en caso de dedicarse una proporción superior al uso gravado, suponga un sobre coste impositivo para el empresario, puesto que no podría detraer las cuotas que no se dedujeron inicialmente. La alternativa fomentada y potenciada por el TJUE, la deducción inicial íntegra y su corrección a través de autoconsumos, no resulta una opción del todo deseable. Por un lado, no respeta el criterio de uso prospectivo, ya que se permite afectar el bien íntegramente al patrimonio empresarial aunque se conozca fehacientemente que va a ser usado parcialmente para uso privado. Además, genera las ventajas de caja que hemos comentado anteriormente, que en bienes de gran valor podría suponer un hecho distorsionador de la competencia y contrario al principio de neutralidad.

Los vicios de la situación planteada han sido puestos de manifiesto en repetidas ocasiones por los Abogados Generales en la emisión de sus conclusiones en distintos asuntos. Tanto la AG SHARPSTON como la AG KOKOTT, respectivamente, en las conclusiones de los asuntos *Gemeente's* y *X*, reflejaron la introducción de esta nueva normativa, aunque en ambos casos resultaba no aplicable *ratione temporis* a dichos litigios, anteriores a la entrada en vigor del precepto<sup>322</sup>. La AG KOKOTT detalla con precisión los motivos de este cambio normativo basándolo en el carácter controvertido y discutido de los mecanismos articulados. La razón fundamental para conceder la deducción íntegra del bien parcialmente usado de forma privada es permitir cambios de uso sin que eso “le acarree perjuicios fiscales al operador”. Perjuicios que provienen, como hemos comentado, de la imposibilidad de incrementar el uso empresarial de la parte imputada al patrimonio privado mediante algún tipo de regularización que afecte también al derecho de deducción ejercitable, aunque crea una ventaja de liquidez para el operador económico<sup>323</sup>.

Estas circunstancias son, de acuerdo con la AG KOKOTT, las que motivaron la introducción de un nuevo artículo 168 bis en la Directiva IVA por

---

<sup>321</sup> Estos problemas fueron puestos de manifiesto por la Comisión Europea, que propuso su modificación en la COM (2007) 677 final, de 7 de noviembre de 2007, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican diversas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, centrándola en los bienes inmuebles dado que eran aquéllos en los que manifestaban unas distorsiones más considerables.

<sup>322</sup> Conclusiones de la AG SHARPSTON en el asunto *Gemeente's*, ap. 26.

<sup>323</sup> Conclusiones de la AG KOKOTT en el asunto *X*, ap. 32, en las que hace referencia a las citadas STJCE *Puffer* ap. 55 a 57 y STJCE *Wollny* ap. 38.

parte de la Directiva 2009/162/UE, que cambiaba el modelo existente para los usos mixtos, sea empresarial y privado o sujeto y no sujeto en fines distintos de los de la empresa. La nueva disposición está centrada en gran medida en las reglas aplicables a los bienes inmuebles, para los que este nuevo sistema es obligatorio<sup>324</sup>. Para el resto de elementos que formen parte del patrimonio de la empresa, sin embargo, su aplicación quedará a discreción de la voluntad de los EEMM, que podrán decidir libremente si extender el uso de la nueva normativa o no<sup>325</sup>. El artículo 168.bis).1 dice así:

“En el caso de un bien inmueble que forme parte del patrimonio de la empresa de un sujeto pasivo y utilizado por este tanto a efectos de las actividades de la empresa como para su uso privado o el de su personal o, de manera más general, con fines distintos de los de su empresa, la deducción del IVA sobre los gastos relacionados con esta patrimonio deberá efectuarse con arreglo a los principios establecidos en los artículos 167, 168, 169 y 173 de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 26, los cambios relativos al porcentaje de utilización de un bien inmueble a que se refiere el apartado 1 se tendrán en cuenta, en las condiciones previstas en los artículos 184 a 192, en los respectivos Estados miembros”.

La nueva normativa sobre bienes inmuebles de uso mixto tiene dos claves fundamentales. La primera es que se elimina el derecho de opción tan extendido a lo largo de la jurisprudencia del TJUE. A partir de la entrada en vigor de este artículo, los bienes a los que se apliquen deberán experimentar una afectación “proporcional” a su utilización empresarial, es decir, deben comportarse como

---

<sup>324</sup> De acuerdo con lo establecido por la Comisión en la COM (2007) 677 final, no sólo se trata de los bienes inmuebles sino de prestaciones de servicios relacionadas con estos: “El objetivo de la disposición es clarificar el ejercicio del derecho a deducción cuando se refiera a un bien inmobiliario destinado, al mismo tiempo, a uso profesional y no profesional. Éste es el caso, sobre todo, del IVA relacionado con la compra de bienes inmuebles, pero también con determinadas prestaciones de servicios como la construcción, renovación o la transformación sustancial, que en el plano económico puede resultar equiparable a la adquisición o la construcción de un bien inmueble. Del ámbito de aplicación de la medida propuesta se excluyen, en cambio, las simples reparaciones o mejoras”.

<sup>325</sup> Art. 168 bis.2: “Los Estados miembros podrán aplicar también el apartado 1 en relación con el IVA a los gastos relacionados con otros bienes que formen parte del patrimonio de la empresa”.



cualquier otro bien y deben regirse por la regla del uso prospectivo. El sujeto pasivo no podrá afectarla íntegramente ni excluirla totalmente del patrimonio empresarial, quedando como posible únicamente la opción de la imputación parcial conforme a las previsiones de utilización del sujeto pasivo.

Este método es, a todas luces, más correcto que los otros pues permite la deducción inicial previsible, como cualquier otro bien. No obstante, adolecía de los vicios de neutralidad antes comentados, por lo que su generalización requeriría de una solución a los mismos<sup>326</sup>. El segundo párrafo del apartado 1 de este artículo da las claves para ello. Por un lado, aunque de acuerdo con el inicio de dicho párrafo, parecería que para casos de mayor uso privado o ajeno a la empresa continua siendo válido el procedimiento de la consideración del hecho imponible de la prestación de servicios en forma de autoconsumo del art. 26, la Comisión en su propuesta de Directiva negaba esta posibilidad<sup>327</sup>. La clave, por tanto, es la segunda parte de esta frase. Con el nuevo artículo, en los casos de uso mixto los “cambios relativos al porcentaje de utilización” del bien van a poderse tener en cuenta de acuerdo con un mecanismo de regularización similar que establece la Directiva IVA en el Capítulo 5 del Título X. Esta regularización está pensada tanto para los casos de incremento como de decremento de la actividad empresarial respecto del previsto (y deducido) inicialmente. La aplicación de los arts. 184 a 192 para corregir el mayor uso empresarial extiende el mecanismo de regularización de la deducción de las cuotas soportadas de bienes de inversión imputados a las operaciones empresariales, que también va a ser aplicable para los parcialmente afectados por uso mixto<sup>328</sup>.

El nuevo sistema corrige los fallos de los anteriores, estableciendo un régimen mucho más coherente y más fiel con el principio de neutralidad

---

<sup>326</sup> Conclusiones de la AG KOKOTT en el asunto X, ap. 33: “No obstante, esta exclusión parcial del derecho de deducción viene de la mano de una posibilidad de regularización para los casos de cambios en el porcentaje de utilización”.

<sup>327</sup> COM (2007) 677 final: “El nuevo sistema se aplicaría tanto a los aumentos como a las disminuciones del uso profesional. Este sistema sustituiría, por una parte, la imposición del uso no profesional (artículo 26 de la Directiva sobre el IVA) durante el período de rectificación e instauraría, por otra parte, un sistema de rectificación en favor del sujeto pasivo en caso de aumento del uso profesional relativo a operaciones causantes de derecho a deducción.”

<sup>328</sup> Como afirma SWINKELS, este artículo es el fin, siquiera parcialmente para los bienes inmuebles, de la doctrina del *asset labelling*, por cuanto dejan de existir opciones y se generaliza la regularización que contiene la Directiva, que podrá aplicarse tanto a los bienes que se usen para operaciones sujetas y exentas como para los casos de uso mixto sujeto y no sujeto (sea privado o ajeno a la actividad empresarial). SWINKELS, J. “Elimination of the Doctrine of Asset Labelling”, *International VAT Monitor Vol. 21, N° 3*, 2010, p. 196.

informador del impuesto. Evita ventajas de liquidez iniciales estableciendo inicialmente la deducción previsible y, al mismo tiempo, posibilita la corrección de los distintos cambios temporales de uso que puedan darse, permitiendo modificar la cantidad deducida tanto a la baja, como sí ocurría en el anterior modelo, como al alza, que es la principal novedad del artículo. Celebramos enormemente este nuevo régimen, mucho más claro, conciso y sin ambigüedades. Era un despropósito impedir la corrección de la deducción en los casos de afectación total o parcial al patrimonio privado o para el uso ajeno a la empresa. Las consecuencias de fomento de la deducción íntegra y el autoconsumo no eran más que el resultado de una falla reconocida por el TJUE y que debía ser corregida, como así ha sido. Permitir una generalización de ventajas de liquidez y, sobre todo, una imputación conscientemente errónea por el hecho de que no existieran mecanismos de regularización aplicables a las afectaciones mixtas no era admisible, pues resultaba poco menos que un parche a una regulación, o una interpretación, contraria a la neutralidad fiscal. Quizás todo se hubiera podido solucionar si el TJUE hubiera hecho gala de unas facultades que, aunque excesivas, ha utilizado en no pocas ocasiones, y hubiera permitido aplicar el mecanismo de regularización de los bienes de inversión a los casos de uso mixto, tal como ha conseguido el art. 168 bis.

El resultado, aunque tardío, es el deseable. Se ha solucionado una importante fuente de infracciones del principio de neutralidad que existía en el caso de los bienes de uso mixto. Por desgracia, el artículo sólo impone a los EEMM esta solución para el caso de los bienes inmuebles, y les deja discrecionalidad para extender su aplicación al resto de bienes. La neutralidad fiscal requería de una aplicación generalizada del nuevo régimen y abandonar viejos derechos de opción y normativas nacionales dispares y limitadas. Esperamos que los EEMM se den cuenta de los beneficios que tiene el nuevo sistema, también a efectos de su recaudación, pues eliminar la ventaja de caja que disfrutaban los operadores que afecten íntegramente los bienes supone, para el Erario público, dejar de financiar a los empresarios a coste cero<sup>329</sup>. Si bien creemos que los beneficios de neutralidad fiscal son un incentivo pequeño para los países a efectos de cambiar sus

---

<sup>329</sup> Como afirma SWINKELS, muchos EEMM no aceptaron con agrado la propuesta de la Directiva ya que vieron correr riesgo a varias de sus exclusiones contenidas bajo las cláusulas del art. 176 de la Directiva IVA, lo que nos da un mal presagio para las esperanzas que albergamos de que se generalice el nuevo sistema acabando con el derecho de opción o *asset labelling* existente en la jurisprudencia del TJUE. SWINKELS, J. “Elimination of the Doctrine...”, *op. cit.*, pp. 195-196.

normativas, quizás limitar las deducciones iniciales y, con ello, anticipar la recaudación del impuesto sí constituya un motivo para que el art. 168 bis se aplique a todos los bienes. El principio de neutralidad fiscal así lo espera.

## **4.- NEUTRALIDAD EN LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS INDIRECTOS: LA PRORRATA**

### **4.1.- Concepto y ámbito de aplicación**

El criterio de afectar directamente los gastos imputables a actividades de naturaleza única depende del carácter del vínculo entre operación activa y pasiva. Como hemos analizado, este nexo debe darse también en el caso de los costes indirectos, relacionados con el conjunto de las operaciones de la empresa o con varios grupos de transacciones y cuya deducibilidad depende del tipo de actividades que esta realice. El principio de neutralidad requiere que únicamente sean deducibles los gastos relacionados con operaciones gravadas, lo que obliga a que en los supuestos de costes sin imputación unitaria sea necesario acudir a criterios cuantitativos que permitan determinar la parte del gasto que generará un derecho de crédito del impuesto. Un criterio que plantea expresamente la Directiva IVA es el de la prorrata, regulada en el Capítulo 2 del Título X (arts. 173 a 175)<sup>330</sup>.

De acuerdo con el art. 173 de la Directiva IVA, la prorrata se aplicará a “bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los artículos 168, 169 y 170, y operaciones que no generen tal derecho”<sup>331</sup>. Del tenor literal del artículo parece

---

<sup>330</sup> Estamos de acuerdo con lo afirmado por SIMÓN ACOSTA, cuando expresa la complejidad de la prorrata y de su aplicación: “discutir sobre la prorrata significa llegar hasta el extremo donde el IVA llega a las más elevadas cotas de complejidad. En la prorrata están en juego los elementos estructurales básicos del tributo, así como los principios fundamentales del impuesto”. SIMÓN ACOSTA, E., Prólogo en DURÁN SINDREU BUXADÈ, *IVA, subvenciones y regla de prorrata en nuestro Derecho interno: su adecuación al Derecho comunitario*, Aranzadi, Navarra, 2001, p. 13.

<sup>331</sup> El art. 173.1 de la Directiva IVA dice así: “Por lo que se refiere a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los artículos 168, 169 y 170, y operaciones que no generen tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. La prorrata de deducción se aplicará, de conformidad con los artículos 174 y 175, para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo.”

claro que distingue entre operaciones gravadas, es decir, sujetas y no exentas, y el resto de actuaciones de un sujeto pasivo, sin distinguir entre actividades sujetas y exentas y aquellas no sujetas. Sin embargo, el TJUE no ha hecho una interpretación literal de este artículo, sino que ha restringido enormemente su campo de aplicación.

La STJCE *Securenta* ha sentado la base definitiva sobre la amplitud del uso de la prorrata. El Tribunal de Justicia diferencia entre los casos de coincidencia de actividades sujetas y no sujetas, que hemos tratado en el apartado anterior, y los de operaciones sujetas no exentas y exentas. Su afirmación es clara al respecto:

“[...] procede señalar que las disposiciones de la Sexta Directiva no incluyen reglas que tengan por objeto los métodos o criterios que deben aplicar los Estados miembros cuando adopten disposiciones sobre el reparto de las cuotas soportadas de IVA según que los correspondientes gastos sean atribuibles a actividades económicas o a actividades no económicas. En efecto, como ha observado la Comisión, las reglas contenidas en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva se refieren al IVA [correspondientes a los arts. 173-175 de la Directiva IVA] soportado por gastos vinculados exclusivamente a actividades económicas, realizando un reparto entre las actividades económicas, gravadas, que conllevan derecho a deducción y las actividades económicas, exentas, que no conllevan tal derecho”<sup>332</sup>.

---

<sup>332</sup> STJCE *Securenta* ap. 33. El Tribunal sigue la estela marcada por otras Sentencias anteriores y que resumió acertadamente el AG MAZÁK en las Conclusiones del asunto *Securenta*, ap. 40: “Conviene señalar que el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se refiere a operaciones respecto de las cuales el IVA es deducible (operaciones gravadas no exentas) y a operaciones respecto de las cuales el IVA no es deducible (operaciones gravadas exentas). De las sentencias recaídas en los asuntos *Sofitam*, *Floridienne* y *Berginvest*, *Cibo Participations* y *EDM* cabe inferir que las operaciones no comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva deben excluirse del cálculo de la prorrata de deducción contemplada en los artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva (Sentencias de 22 de junio de 1993, *Sofitam* (C-333/91, Rec. p. I-3513), apartados 13 y 14; de 14 de noviembre de 2000, *Floridienne* y *Berginvest* (C-142/99, Rec. p. I-9567), fallo; *Cibo Participations*, citada en la nota 14, apartado 44, y *EDM*, citada en la nota 7, apartado 54. En la sentencia *Floridienne* y *Berginvest*, por ejemplo, el Tribunal de Justicia estimó que el artículo 19 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que procede excluir del denominador de la fracción utilizada para el cálculo de la prorrata de deducción: [...], los dividendos distribuidos por sus filiales a una sociedad holding que es sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido por otras actividades y que presta a dichas filiales servicios de gestión.”

Así, en el caso de gastos que se compartan entre actividades sujetas y no sujetas<sup>333</sup>, los criterios a aplicar no son los de la prorrata, sino que dependerán de lo que establezcan los distintos EEMM, siempre basándose en elementos objetivos para realizar esta división de los costes<sup>334</sup>. Así, para conocer la cuantía deducible del total de gastos indirectos realizados por un sujeto pasivo que acometiera, indistintamente, actividades sujetas, no sujetas y exentas, deberán hacerse dos repartos sucesivos. Uno inicial, con un criterio nacional que respete el principio de neutralidad, pero que no está establecido en la Directiva IVA, entre actividades económicas y no económicas<sup>335</sup>. Posteriormente, dentro de la proporción de cuotas de IVA atribuibles a las actividades económicas, se procederá a aplicar la prorrata de los arts. 173 y ss.

Esta interpretación que realiza el TJUE es acorde con el objetivo inicial de las autoridades comunitarias cuando plantearon el sistema de prorrata, en un momento en el que el número de exenciones existentes en el conjunto de los EEMM era muy grande y ponía en riesgo el correcto funcionamiento del IVA y del mercado común por infracciones constantes de la neutralidad fiscal del

---

<sup>333</sup> Entendemos actividades no sujetas pero dentro de los fines de la actividad del sujeto pasivo, ya que si fueran “ajenas” a dicha actividad podría tratarse de gastos que habría que tratar conforme a las reglas establecidas para el uso mixto en el apartado anterior.

<sup>334</sup> La STJCE *Securenta* aps. 36-38, afirma la inexistencia de reglas de división de costes en la Directiva IVA para los casos de gastos indirectos imputables a operaciones gravadas y actividades no sujetas y atribuye a los EEMM la capacidad de dictar estos criterios numéricos (tal como afirma también la STJCE *Wollny* ap. 28), con el requisito de que “refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades”. Para ello, los EEMM puede establecer “bien un criterio de reparto que atienda a la naturaleza de la inversión, bien un criterio que atienda a la naturaleza de la operación, o bien cualquier otro criterio adecuado, sin estar obligados a limitarse a uno solo de estos métodos”.

<sup>335</sup> GABRIËL, M., VAN KESTEREN, H., “Calculation of the (pre-) pro rata under EU VAT law”, *op. cit.*, pp. 335-336, establecen las distintas fórmulas y criterios en los que pueden basarse los EEMM a la hora de concretar este método de reparto del gasto entre actividades económicas y no sujetas que dichos autores denominan pre-prorrata. WESTBERG y KRISTOFFERSSON afirman que este sistema de reparto, a discreción de los EEMM, debe tener en cuenta la lógica de la Directiva IVA y reflejar una distribución objetiva entre ambos tipos de actividad. WESTBERG, B. KRISTOFFERSSON, E., “Deductions in EU VAT Law”, *op. cit.*, p. 648. Consideramos que esta lógica de la Directiva IVA puede ser perfectamente asumible por un respeto estricto del principio de neutralidad, que debe regir en los distintos criterios que establezcan los EEMM a la hora de dividir los gastos y determinar la deducibilidad en los supuestos de realización conjunta de operaciones económicas y no sujetas.

impuesto<sup>336</sup>. La prorrata ha sido objeto de numerosos pronunciamientos del TJUE dada la complejidad de su funcionamiento así como los importantes vínculos que tiene con el principio de neutralidad su correcto funcionamiento<sup>337</sup>.

El cálculo de la prorrata implica hacer una distribución de la deducibilidad de los costes atendiendo no al criterio de reparto en función de su uso efectivo entre las distintas operaciones, que es difuso por cuanto se trata de costes indirectos, sino al valor porcentual que suponen las operaciones gravadas respecto del total de actividades económicas de la empresa<sup>338</sup>. De acuerdo con el art. 174.1 de la Directiva IVA, los gastos imputables a operaciones gravadas y exentas serán deducibles en la siguiente proporción<sup>339</sup>:

---

<sup>336</sup> Esta idea es mantenida por PERRONE, que afirma que este mecanismo de la prorrata tiene una justificación grande en el régimen transitorio inicial del IVA y que está destinado también a incentivar a los EEMM a que limiten el número de dichas excepciones al impuesto: “Si può innanzitutto osservare che, principio di indeducibilità e regola del «pro-rata» hanno una loro giustificazione logica in un regime transitorio, nel quale le esenzioni dall'imposta sul valore aggiunto siano abbastanza numerose ed estese. «Pro-rata» ed indeducibilità, infatti, tendono proprio a scoraggiare la diffusione delle esenzioni, limitandone di molto la effettiva portata: in molti casi le esenzioni rappresentano infatti un fenomeno di illusione finanziaria. [...] Bisogna tuttavia riconoscere che la direttiva ha adottato metodo del «pro-rata», proprio per scoraggiare la proliferazione delle esenzioni nel periodo di rodaggio della nuova imposta, ed in questa più limitata visione si deve ammettere che la norma è certamente opportuna”. PERRONE CAPANO, R., *L'Imposta sul Valore Aggiunto...*, op. cit., pp. 142-144.

<sup>337</sup> Como ya afirmaría TERRA, esta regla de la prorrata ha creado una fuente de importantes disputas entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. TERRA, B., *Sales Taxation...* op. cit. p. 46. Estas disputas han generado una abundante jurisprudencia del TJUE para resolver y armonizar las reglas de los EEMM al respecto. Esto ha tenido como consecuencia que en casos como la STJUE de 6 de octubre de 2006, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España*, asunto C-204/03, que analizaremos a continuación, el fallo condenatorio contra el Estado creara la obligación de realizar un número muy grande de devoluciones para solucionar la cuestión.

<sup>338</sup> Como afirma CHECA GONZÁLEZ, “es un sistema estimativo, cuantifica de forma porcentual la relación existente entre las operaciones gravadas y el total de las realizadas por el sujeto pasivo, con el objeto de, a través de esta operación, fijar la parte de IVA soportado que puede ser efectivamente deducida”. CHECA GONZÁLEZ, C., “El derecho a la deducción del IVA...”, op. cit., p. 18 (versión web).

<sup>339</sup> Art. 174.1: “La prorrata de deducción será la resultante de una fracción en la que figuren las cuantías siguientes: a) en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, sin incluir el IVA, relativa a las operaciones que generen el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 168 y 169; b) en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, sin incluir el IVA, relativa a las operaciones incluidas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción”.

Volumen de negocios de operaciones que generen derecho a deducción  
Volumen total de negocios de actividades sujetas al IVA

Dado que se trata de costes indirectos que son atribuibles al conjunto de la actividad económica, la forma de distribuirlos va a atender al rendimiento que se obtiene de su explotación, es decir, un criterio de ingresos va a determinar la forma en que se van a entender realizados los gastos y su asignación<sup>340</sup>. Este criterio puede no ajustarse realmente a la proporción en que se emplea un coste indirecto en varias operaciones, siendo sólo la dificultad de establecer de forma exacta dicha cuantía la que nos lleva a utilizar esta prorrata. El motivo de elegir estos términos de facturación de las distintas operaciones de la empresa radica en la facilidad de su concreción y determinación, así como su simplicidad, aspecto que palia el carácter difuso de los gastos generales a los que se aplica. Desde el punto de vista del principio de neutralidad, la prorrata debe entenderse como un mal menor. Dada la imposibilidad de calcular con precisión la cantidad deducible de determinados

---

<sup>340</sup> Existe determinados sectores en los que la determinación de la cuantía que supone el volumen de negocios debe realizarse con extrema cautela. Es el caso del sector financiero, en el que, como afirma el TJUE en la STJCE de 14 de julio de 1998, *Commissioners of Customs & Excise y First National Bank of Chicago*, asunto C-172/96, se estableció el uso del resultado bruto en el cálculo de esta cuantía para las operaciones financieras. Como han tratado AMAND y LENOIR, este criterio del *gross margin* es adecuado para este sector, y ha sido confirmado por posteriores asuntos del TJUE. Estos autores, además, defienden este criterio respecto al de considerar que el volumen de negocio debe ser el que se extraiga de la cuantificación de los intereses brutos. Consideran que el del margen bruto cumple en mayor medida el principio de neutralidad, porque permite tratar todas las diferentes actividades del sector financiero y puede fomentar la competitividad externa de las empresas europeas, aunque esto no sea indicativo de ser la mejor solución. AMAND, C., LENOIR, V., “Pro Rata Deduction by Financial Institutions. Gross Margin or Interest?”, *International VAT Monitor*, Vol. 17, nº 1, 2006, pp. 20-21. Sin embargo, el Comité del IVA ha mostrado su desacuerdo con esta regla y, sobre todo con la diferente aplicación que se da de ella en los distintos EEMM, de los cuales algunos permiten prorratas que favorecen a su sector financiero en competición con el resto de entidades del resto de la UE, en un atentado claro contra el principio de neutralidad. En este sentido, RAMSDAHL JENSEN, D., STENSGAARD, H., “Partial Deduction of Input VAT...”, *op. cit.*, pp. 699-700. Encontramos un estudio más detallado sobre la prorrata de las entidades financieras en función de las distintas operaciones que pueden realizar en DE MENA ARENAS, R., “La prorrata del IVA y las entidades financieras: estado de la cuestión”, *El Sistema Fiscal Español y las Entidades y Operaciones Financieras*, La Ley, Madrid, 2006, pp. 771-812, y HENKOW, O., *Financial Activities in European VAT. A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, Países Bajos, 2008, pp. 298-308.

gastos, se atiende a una regla de cuantificación sencilla que no provoque que el sujeto pasivo tenga que cargar con cuotas tributarias excesivas respecto a costes que ha empleado de forma conjunta en operaciones gravadas y exentas. Con la prorrata también se evita que quede al arbitrio de la contabilidad del sujeto pasivo la deducibilidad de los gastos en función de cómo entienda el empresario que están distribuidos entre sus distintas operaciones.

No se trata de un criterio perfecto<sup>341</sup>, pero sí de una regla que pretende permitir la deducibilidad de los costes indirectos y respetar, en la medida de lo posible y de la forma más sencilla, el principio de neutralidad fiscal. Pensemos, por ejemplo, en un sujeto pasivo que realiza dos tipos de actividades relacionadas, una de venta de un bien (una maquinaria, por ejemplo), gravada, y otra de prestación de servicios (reparación y mantenimiento las 24 horas) que esté exenta conforme a la Directiva IVA. Es posible que el volumen de negocios genere una prorrata muy distinta de la utilización real de los costes, que en el caso de los servicios de mantenimiento pueden ser muy pequeños, pese a que los beneficios provenientes de estos servicios puedan llegar a ser muy elevados o muy prolongados en el tiempo, incluso más que por la propia venta de bienes. Como vemos, el volumen de negocios no tiene por qué ser indicativo del verdadero uso que se haga de los costes indirectos, y podría pensarse en otros muchos criterios, o modificaciones, como tener en cuenta el margen de beneficio de cada tipo de actividad, los ingresos, la cantidad de costes directos de cada una, etc. Pese a ello, entendemos que la prorrata es un criterio tan bueno como el resto ya que la dificultad de dividir con precisión dichos gastos generales entre actividades gravadas y exentas es grande, y es necesario simplificar enormemente las reglas al respecto de manera que se permita deducir el IVA y cumplir con el principio de neutralidad<sup>342</sup>.

---

<sup>341</sup> Como afirma MONDINI, es un mecanismo que no se utiliza para poner en duda la admisibilidad de la deducción, sino para poder corregir, en el caso de los bienes de inversión a través de sucesivas rectificaciones y en el caso de los de uso corriente en su uso anual, la deducción de los costes en función de su utilización real o, al menos, aproximada. MONDINI, A., *Contributo allo studio del principio...*, *op. cit.*, p. 383.

<sup>342</sup> En este sentido, cabe recordar que uno de los principales criterios que establece el Libro Verde del IVA como elemento fundamental que debe regir las futuras mejoras y reformas del impuesto es el de simplicidad. COM (2010) 695 final, *op. cit.*



## 4.2.- Principales cuestiones que suscita principio de neutralidad en el funcionamiento de la prorrata

Realizar un reparto de la deducibilidad de los gastos atendiendo a un criterio basado en los ingresos puede ser distorsionado de numerosas formas, lo que atentaría directamente contra el principio de neutralidad. Por un lado, la Directiva permite a los EEMM autorizar u obligar a una aplicación parcial o condicionada de la prorrata. Por otro, para evitar que determinadas operaciones de gran cuantía desvirtúen el cálculo de los volúmenes de negocio que se introducen en la fracción anterior, se establecen determinadas reglas que excluyen ingresos específicos de su inclusión en la cuantificación de la prorrata.

El apartado 2 del art. 173 de la Directiva IVA contiene determinadas cláusulas que autorizan a los EEMM a variar su regulación de la prorrata<sup>343</sup>. Por un lado, podrán obligar o autorizar a establecer distintas prorratas, una por cada sector de actividad con contabilidad diferenciada<sup>344</sup>. Es evidente que esta medida pretende ajustar todo lo posible la prorrata para evitar que su aplicación

---

<sup>343</sup> Art. 173.2: “Los Estados miembros podrán adoptar las siguientes medidas: a) autorizar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada uno de los sectores de su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores; b) obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada sector de su actividad, y a llevar obligatoriamente contabilidades separadas para cada uno de estos sectores; c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios; d) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero del apartado 1, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas; e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del IVA que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.”

<sup>344</sup> Con esta terminología no se refiere únicamente a que se puedan establecer varias prorratas como la instituida por la Directiva IVA, sino que pueden establecerse métodos especiales para los distintos sectores de actividad. Esto se refleja en la STJCE de 18 de diciembre de 2008, *Royal Bank of Scotland*, asunto C-488/07, en la que se analizó y confirmó la validez de un método especial de exención parcial con prorratas particulares que introducían sus propios métodos de redondeo, en los que el TJUE ha sido bastante flexible respecto a la discrecionalidad en la aplicación de la normativa nacional en los EEMM. En este sentido, FRANCH FLUXÀ, J., “La Sentencia RBS: La postura del TJCE ante la regla de prorrata en la deducción del IVA (Comentario a la STJCE de 18 de diciembre de 2008)”, *Noticias de la Unión Europea*, n° 308, 2010, pp. 128-129, que destaca como consecuencia de las posibilidades que introduce este artículo que “el cálculo de la prorrata del derecho a deducción se realice de forma diferente en los Estados Miembros”, exigiendo el autor que estas diferencias respeten el derecho a deducción y los principios de neutralidad y proporcionalidad. Encontramos un análisis de dicha STJCE también en TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, op. cit., pp. 1055-1056.

excesivamente genérica dé como resultado una deducibilidad poco ajustada a la realidad. El apartado c) establece la posibilidad de que los EEMM aparten la deducción por un procedimiento de afectación real de los bienes y servicios adquiridos, mientras que el apartado d) generaliza la aplicación de la prorrata para todos los casos de gastos que se empleen para operaciones gravadas y exentas.

El art. 174, por su parte, contiene importantes reglas sobre las cuantías que pueden afectar al cálculo de la prorrata, sean subvenciones, operaciones accesorias, ingresos por entregas de bienes de inversión o determinados resultados financieros. El TJUE ha tratado numerosos casos en los que se ha tenido que pronunciar sobre la inclusión o no de determinadas cuantías en la prorrata, acudiendo en la mayoría de ocasiones al concepto de neutralidad fiscal para decantar su posición. El primer apartado de dicho artículo permite a los EEMM introducir en sus regulaciones nacionales la posibilidad de “incluir en el denominador la cuantía de las subvenciones que no estén directamente vinculadas al precio de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios”, siempre que no se trate de las que, conforme al art. 73, deben estar incluidas en la base imponible de las actividades empresariales<sup>345</sup>.

En este caso, se pretende reducir el valor de la prorrata como si se tratase de una operación más de la empresa, engrosando el volumen de negocios total de su actividad. Las subvenciones que se incluyan en el precio de la operación a efectos de cálculo del IVA aparecerían en la prorrata influyendo en numerador (si afectan a operaciones gravadas) y denominador (en todo caso), mientras que este tipo de subvenciones sólo se introducirían en la última, con lo que disminuirían obligatoriamente la cantidad deducible de los gastos generales. Hay que tener en cuenta que a la hora de introducir estas subvenciones en el denominador de la prorrata se pueden producir excesos que resultarían en una restricción del derecho de deducción contraria al principio de neutralidad. Es lo que sucedió en la STJCE *Comisión contra España*<sup>346</sup>. La legislación española había introducido dos reglas con respecto a las subvenciones. En primer lugar, establecía la extensión de la

---

<sup>345</sup> Art. 73 de la Directiva IVA: “En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones”.

<sup>346</sup> STJCE de 6 de octubre de 2006, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España*, asunto C-204/03.

prorrata en caso de subvención no sólo a casos de “sujetos pasivos mixtos” que realizaran operaciones gravadas y exentas, sino también a los “sujetos pasivo totales” que únicamente acometieran actividades sujetas y no exentas. En segundo lugar, en el supuesto de subvenciones de capital a la compra de un elemento concreto, no se introducía dicha cuantía en la prorrata, sino que la deducción de ese bien sólo era permisible en la parte del precio no subvencionada<sup>347</sup>.

El TJUE consideró que ambas reglas eran contrarias al principio de neutralidad por restringir indebidamente el derecho de deducción<sup>348</sup>. Así, no se aplicaban únicamente a la prorrata, sino que en el primer caso se afectaban a los bienes de imputación directa a operación gravada y, en la regla especial, se eliminaba automáticamente la deducibilidad de una parte de la cuota soportada en la compra<sup>349</sup>. Como podemos observar, a diferencia de los casos del art. 174.2 en los que se excluyen determinadas cuantías de la prorrata para evitar desvirtuar el derecho de deducción, en el caso de las subvenciones ocurre lo contrario. Se pretende evitar que un coste que no ha soportado el empresario, sino que ha podido acometer con financiación pública no le permita, además, beneficiarse de un menor gravamen tributario que le provocaría una ventaja adicional a la de la subvención. Sin embargo, esto no habilita a los EEMM, como se pudo comprobar en esta

---

<sup>347</sup> STJCE *Comisión contra España* ap. 14: “La norma especial figura recogida en la segunda frase de las disposiciones del artículo 104 de la Ley 37/1992 citadas en el apartado 7 de la presente sentencia. Con arreglo a dicha norma, las subvenciones destinadas de forma específica a financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del IVA, minoran exclusivamente el importe de la deducción del IVA soportado o satisfecho por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación. Por consiguiente, en el caso de una subvención que ascienda, por ejemplo, al 20 % del precio de compra de un bien o de un servicio, el derecho a deducir el IVA específicamente soportado por la adquisición de dicho bien o servicio quedará reducido en un 20 %.”

<sup>348</sup> Este resultado ya había sido anticipado por la doctrina con más de 5 años de antelación. DURÁN-SINDREU BUXADÉ afirmó que, según este sistema “resulta obvio que la regla de la prorrata no será nunca de aplicación por el mero hecho de que el sujeto pasivo perciba subvenciones que, con arreglo al artículo 78, apartado dos, número 3º de la Ley, no integren la base imponible y se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, razón por la que puede ya afirmarse que cuando el sujeto pasivo realice, tan sólo, operaciones con derecho a la deducción, no será en ningún caso de aplicación la regla de la prorrata, no siendo pues posible en tales casos ejercer la facultad prevista en el artículo 19 de la Sexta Directiva. Por tal motivo, en el artículo 102 de la Ley 37/92 por la Ley 66/1997 es contraria a lo dispuesto en la Sexta Directiva y, por tanto, nula de pleno derecho”. DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., “IVA, Subvenciones y Regla de la Prorrata en nuestro Derecho Interno: su Adecuación al Derecho Comunitario”, Aranzadi, Navarra, 2001, p. 91.

<sup>349</sup> STJCE *Comisión contra España* aps. 25 y ss.

Sentencia y también en la STJCE *Comisión contra Francia*<sup>350</sup>, a restringir el derecho de deducción en mayor medida, siendo la introducción de la subvención en el denominador de la prorata suficiente compensación. El principio de neutralidad no permite que esta corrección de la carga no soportada por subvenciones sea usada para restringir el derecho de deducción de bienes empleados como costes directos de operaciones económicas, ni limitar este derecho en los bienes comprados con subvenciones de capital<sup>351</sup>.

El segundo apartado del art. 174 introduce, por el contrario, reglas que excluyen determinadas cuantías del volumen de negocios a introducir en la prorata, concretamente: las relativas “a las entregas de bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa”, a “las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras” y a “las operaciones enunciadas en las letras b) a g) del apartado 1 del artículo 135, siempre que se trate de operaciones accesorias”<sup>352</sup>. La justificación concreta de estas excepciones la realizó la Comisión Europea y ha sido asumida por el TJUE en la resolución de muchos asuntos sobre la materia:

“los elementos contemplados en este apartado deben excluirse del cálculo de la prorata, a fin de evitar que puedan falsear el significado real en la medida en que tales elementos no reflejan la actividad profesional del sujeto

---

<sup>350</sup> STJCE de 6 de octubre de 2006, *Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa*, asunto C-243/03, en la que se condenaba a Francia por haber introducido una regla que limitaba la deducción de los bienes de equipo cuando hubiesen sido adquiridos con subvenciones.

<sup>351</sup> La STJCE *Comisión contra España* concluye así: “Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva, al prever una prorata de deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.”

<sup>352</sup> SWINKELS afirma que el legislador comunitario se ha centrado demasiado en exclusiva en determinadas transacciones instrumentales, y considera que dado el objetivo pretendido con su exclusión del denominador de la prorata en términos más generales o con una cláusula final que sirviera como cajón de sastre para todas las transacciones incidentales: “it would have been more practical if the legislator had described them in more general terms or had added more specific transactions. Alternatively, the current provision could have been concluded with a final clause excluding from the pro rata all other incidental transactions, for example, the transfer of a business as a going concern, of a list of customers or software or of licenses”. SWINKELS, J., “Some aspects of Input Tax Deduction under the Pro Rata of the EU VAT System”, *International VAT Monitor*, Vol. 19, n° 5, 2008, p. 346.

pasivo. Tal es el caso de las ventas de bienes de inversión y de las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras, es decir, que sólo tienen una importancia secundaria o accidental con relación al volumen de negocios global de la empresa. Estas operaciones únicamente están además excluidas cuando no tienen relación con la actividad profesional habitual del sujeto pasivo”<sup>353</sup>.

Son numerosos los pronunciamientos del TJUE para clarificar las cuantías que no se deben introducir en la prorrata con motivo de este artículo. Todas estas excepciones tratan distintas transacciones que no constituyen la actividad económica principal del sujeto y que, dado su carácter excepcional, pueden tener un valor lo suficientemente grande como para distorsionar el cálculo de la prorrata. Es el caso, por ejemplo, de la venta ocasional de un inmueble del sujeto pasivo, que devengando IVA repercutido, podría tener un valor muy grande en comparación con el volumen de negocios de la empresa<sup>354</sup>. Este caso fue tratado por la STJCE *NCC Construction Danmark*, en la que el TJUE tuvo que pronunciarse sobre cuándo la venta de inmuebles representa una actividad accesoria o principal de la empresa. De acuerdo con el Tribunal, que ya se había pronunciado anteriormente en relación con los elementos determinantes del carácter accesorio o no de una actividad, aunque en lo relacionado con las transacciones financieras, determinó que no lo son “si constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible de la empresa” o “si implica un empleo significativo de bienes o de servicios por los que debe pagarse el IVA”<sup>355</sup>. En el caso en cuestión, el sujeto pasivo tenía como actividad principal la construcción de inmuebles por cuenta de terceros o cuenta propia, con lo que el

---

<sup>353</sup> STJUE *NCC Construction Danmark*, ap. 30, que hace referencia a “la exposición de motivos de la Propuesta de Sexta Directiva, presentada por la Comisión de las Comunidades Europeas al Consejo de las Comunidades Europeas, el 29 de junio de 1973 (véase el *Boletín de las Comunidades Europeas*, suplemento 11/73, p. 20)”.

<sup>354</sup> Pensemos, por ejemplo, en una empresa que factura dos millones de euros anuales, teniendo una prorrata del 50 % (sólo un millón de ese volumen de negocios estaría sujeto). Si vendiese una propiedad inmobiliaria por valor de otros dos millones de euros, su inclusión en la prorrata haría que esta pasara del 50 al 75 % cuando la realidad es que la actividad gravada representa sólo un 50 % de sus ventas.

<sup>355</sup> STJCE *NCC Construction Danmark* ap. 31, que hace referencia, respectivamente para ambas modalidades de actividad accesoria, a la Sentencia de 11 de julio de 1996, *Régie dauphinoise*, C-306/94, ap. 22 y a la Sentencia de 29 de abril de 2004, *EDM*, C-77/01, ap. 76.

Tribunal determinó que dicha venta debía introducirse en la prorrata por no poder considerarse como accesorio<sup>356</sup>.

El campo en el que más relevancia ha tenido la consideración de la “accesoriedad” de las operaciones ha sido en el plano financiero, sobre todo, en lo referente a las exenciones del art. 135.1 letras b) a g). Debemos tener en cuenta que se excluyen de la prorrata las operaciones financieras accesorias en general, especificando el apartado c) del art. 174.2 aquéllas que resultan exentas y que, de incluirse en la prorrata, podrían hacer que una parte de la deducción de las cuotas soportadas que debieran deducirse no puedan hacerlo. Es el caso concreto de los intereses que puede recibir una sociedad por determinadas inversiones o préstamos que puede realizar, sin ser esta su actividad propia, sino ser una forma de gestionar los excesos de liquidez, cosa muy frecuente en la esfera empresarial. En estos casos, considerar dicha suma como actividad exenta estaría reduciendo la prorrata sensiblemente, pese a tratarse de operaciones que no deberían afectar a la deducibilidad de los gastos. No es el caso, por el contrario, de la percepción de dividendos que, como el TJUE ha comentado en reiteradas ocasiones, no se trata de una contraprestación de actividad económica, sino que de la propiedad de una sociedad y, con ello, se trata de un ingreso que se excluye del ámbito de aplicación del IVA<sup>357</sup>. Los intereses, sin embargo, sí estarían sujetos al IVA, aunque exentos,

---

<sup>356</sup> STJCE *NCC Construction Danmark*, conclusión: “en el caso de una empresa de construcción, la venta por ésta de inmuebles realizados por cuenta propia no puede calificarse de «operación inmobiliaria accesorio» en el sentido de esta disposición, ya que esta actividad constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de su actividad gravable. En tales condiciones, no hay que apreciar en concreto en qué medida esa actividad de venta, considerada por separado, requiere la utilización de bienes y servicios por los que debe pagarse el impuesto sobre el valor añadido”.

<sup>357</sup> Esta conclusión se extrae, entre otras, de la STJCE de 22 de junio de 1993, *Sofitam*, asunto C-333/91, ap. 13, y también fue recogida por la STJCE de 14 de noviembre de 2000, *Floridienne and Berginvest*, asunto C-142/99, ap. 21: “A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha señalado que, al no ser contraprestación de ninguna actividad económica, la percepción de dividendos no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del IVA. En consecuencia, los dividendos procedentes de la tenencia de participaciones son ajenos al sistema de derechos de deducción”, concluyendo en ambos casos lo siguiente: “A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha señalado que, al no ser contraprestación de ninguna actividad económica, la percepción de dividendos no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del IVA. En consecuencia, los dividendos procedentes de la tenencia de participaciones son ajenos al sistema de derechos de deducción”

como muchas otras operaciones financieras que podrían alterar la prorrata de no ser excluidas cuando sean incidentales a la actividad del sujeto pasivo<sup>358</sup>.

En el ámbito financiero el TJUE también ha intervenido decisivamente a la hora de determinar el concepto de operación financiera accesoria. En la STJCE *Régie dauphinoise* el Tribunal de Justicia argumentó el motivo de excluir estas cuantías de la prorrata, basándose en el principio de neutralidad fiscal en la línea de lo que hemos apuntado: incluirlas distorsionaría la correcta deducción de las cuotas soportadas y provocaría que los operadores cargaran con un gravamen adicional contrario al principio de neutralidad<sup>359</sup>. Esto provocaría, entre otras cosas, que las opciones de inversión debieran tener en cuenta el desvalor tributario que podrían conllevar las alternativas financieras en comparación con otras oportunidades de inversión, que saldrían beneficiadas. De la misma manera, un operador que obtuviera un mejor rédito del posicionamiento de sus inversiones resultaría perjudicado en la deducción de las cuotas del resto de sus actividades respecto de otro que hubiera obtenido menores intereses. Como observamos, estas circunstancias requieren que se excluyan estas cuantías de la prorrata, como bien ha establecido la Directiva y confirmado el TJUE.

---

<sup>358</sup> RAMSDAHL y STENSGAARD proponen, para determinar si una parte de los ingresos de una empresa pueden introducirse en la prorrata, un análisis basado en dos etapas. Una primera en la que se determine si las operaciones las está realizando el sujeto pasivo cuando actúa en su condición de empresario o profesional, es decir, si se trata de una actividad sujeta (cosa que no ocurre en el caso de la percepción de dividendos salvo las excepciones comentadas anteriormente respecto de las empresas Holding). En tal caso, dichas cuantías no pueden ingresar nunca en el denominador de la prorrata. En segundo lugar, respecto de las operaciones sujetas habrá que tener en cuenta su carácter accesorio o fundamental dentro de la actividad del empresario, pues las incidentales no podrán formar parte de la prorrata, por no constituir dicha “prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible de la empresa”. RAMSDAHL JENSEN, D., STENSGAARD, H., “Partial Deduction of Input VAT...”, *op. cit.* p. 704. En un sentido similar, SWINKELS, J., “Some aspects of Input Tax...”, *op. cit.*, pp.360-361.

<sup>359</sup> STJCE *Régie dauphinoise*, ap. 21: “A respecto, hay que indicar que la no inclusión de las operaciones accesorias financieras en el denominador de la fracción que se utiliza para el cálculo de la prorrata, conforme al artículo 19 de la Sexta Directiva, tiene por objeto asegurar el respeto del objetivo de perfecta neutralidad que garantiza el sistema común de IVA. Como ha señalado el Abogado General en el punto 39 de sus conclusiones, si todos los resultados de las operaciones financieras del sujeto pasivo que tienen relación con una actividad imponible tuvieran que incluirse en dicho denominador, aun cuando la obtención de tales resultados no implique ningún empleo de bienes o de servicios por los que debe pagarse el IVA o, por lo menos, sólo implique una utilización muy limitada de estos bienes o servicios, se falsearía el cálculo de la deducción”.

Debemos insistir, sin embargo, en la importancia de que esta actividad sea accesoria y no constitutiva de las operaciones propias de la empresa. En tal caso, las transacciones financieras deberían ingresar en el denominador de la prorrata y minorar la deducción de los gastos generales, toda vez que en el caso de los costes directos no va a haber diferencia: no son deducibles. Esta es la razón de la consideración que hizo el Tribunal en la citada *STJCE Régie dauphinoise* de que la percepción de intereses era parte de sus actividades normales y no incidentales, y ello provocara la inclusión de dichas cuantías en la prorrata. La empresa recibía siempre provisiones de fondos para la realización de sus servicios (administrador de fincas arrendadas), dedicando una gran parte de sus esfuerzos a invertir dicha cuantía por cuenta propia ya que el rendimiento que obtuviera de los mismos era parte de su pago<sup>360</sup>. Así, no se trataba de una mera inversión de los excedentes de liquidez, sino que los intereses percibidos formaban parte de la fuente de ingresos habitual del sujeto, así como de sus actividades normales, no siendo calificadas por el TJUE como accesorias.

La misma cuestión fue tratada por el Tribunal en la *STJCE EDM*, en la que una sociedad Holding realizaba operaciones financieras de concesión de préstamos remunerados a las filiales controladas. En este supuesto se trataba de pagos constitutivos de una actividad económica, y no únicamente de la propiedad de las acciones de las filiales, caso en el que dichos ingresos no hubieran sido parte del ámbito de aplicación del impuesto<sup>361</sup>. El TJUE recalca en esta Sentencia la importancia de excluir las operaciones accesorias del cálculo de la prorrata, ya que ello neutraliza los efectos negativos que vendrían provocados por el falseamiento de la deducción al incluir unos resultados que implican una utilización muy limitada de los bienes y servicios cuyo IVA se quiere deducir<sup>362</sup>.

---

<sup>360</sup> *STJCE Régie dauphinoise*, ap. 6.

<sup>361</sup> *STJCE EDM* ap. 49.

<sup>362</sup> *STJCE EDM* aps. 75 y 76: “75. A este respecto, procede señalar que, en el marco de la aplicación del artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, un aumento de la cuantía del volumen de negocios relativo a las operaciones que no conlleven el derecho a la deducción, conduce a la disminución del importe del IVA que el sujeto pasivo puede deducir. La no inclusión de determinadas operaciones accesorias en el denominador de la fracción que se utiliza para el cálculo de la prorrata de deducción, conforme al artículo 19, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva, tiene por objeto neutralizar los efectos negativos que para el sujeto pasivo tiene dicha consecuencia inherente al referido cálculo, para evitar que estas operaciones lo falseen y garantizar así el respeto del objetivo de neutralidad que el sistema común de IVA garantiza. 76. En efecto, como señaló el Tribunal de Justicia en el apartado 21 de la sentencia *Régie dauphinoise*, antes citada, si todos los resultados de las operaciones financieras del sujeto pasivo que tienen relación con una actividad imponible tuvieran que incluirse en dicho denominador, aun cuando la



El Alto Tribunal descartó que la magnitud de los ingresos de la operación financiera (y que entendemos extensible a las de bienes de capital) fuera un elemento indiciario suficiente para eliminar el carácter accesorio, debiendo para ello atenderse al grado de utilización de los bienes y servicios por los que se debe pagar IVA. Así, si el uso de los elementos que han soportado IVA es suficiente, entonces se entenderá que dicha operación es consustancial a las actividades de la empresa, y no accesorio<sup>363</sup>. Este criterio ha sido completado con el anteriormente citado de la STJUE *NCC Construction Danmark*, mostrando las dos reglas establecidas en dicha Sentencia la labor interpretativa completa realizada por el Tribunal de Justicia.

Lo relevante a efectos del principio de neutralidad es que la regla de la prorrata ha sido corregida en diversos puntos para no distorsionar el derecho a la deducción y permitir que el IVA responda a su naturaleza de tributo neutral sobre el consumo. El cálculo de este ratio tiene una función evidente de simplificación de la deducción de los gastos generales o indirectos de operaciones gravadas y exentas, pero está lejos de ser una fórmula perfecta. Por ello, la interpretación de las excepciones que matizan esta fracción ha tenido en la neutralidad fiscal su base para poder alterar lo mínimo posible la libre elección de los agentes económicos, excluyendo cuantías incidentales que puedan desvirtuar la competición o permitiendo a los EEMM limitar la aplicación de esta regla distributiva.

---

obtención de tales resultados no implique ningún empleo de bienes o de servicios por los que debe pagarse el IVA o, por lo menos, sólo implique una utilización muy limitada de estos bienes o servicios, se falsearía el cálculo de la deducción.”

<sup>363</sup> En este sentido, estamos de acuerdo con lo afirmado primero por BLÁZQUEZ LIDOY y posteriormente por IBÁÑEZ GARCÍA al respecto de la consideración de las operaciones accesorias y la prorrata. El primero afirmó, en referencia a la STJCE *EDM*, que la interpretación finalista que había hecho el TJUE del término operación accesorio respecto a la prorrata era digna de aplauso, porque impedía su falseamientos y que, con ello, se afectase, sobre todo en los casos de operaciones de gran cuantía pero que realizan una utilización muy limitada de los bienes y servicios por los que se soporta IVA. BLÁZQUEZ LIDOY, A., “STJCE 29.04.2004. EDM, As. C-77/01: Los préstamos de una sociedad holding concedidos a las entidades dependientes como una actividad económica sujeta y exenta y su no inclusión en la regla de prorrata por ser operaciones accesorias. El tratamiento de las operaciones asumidas por una agrupación de empresas”, *Crónica Tributaria*, nº 121, 2006, pp. 189-195. En un sentido similar se pronuncia IBÁÑEZ GARCÍA, I., “Contribución al libro verde sobre el futuro del IVA”, *Quincena Fiscal* nº 5, 2011, pp. 8-9 (versión web).

## CAPÍTULO V

# PRINCIPALES EXCEPCIONES A LA NEUTRALIDAD FISCAL INTERNA EN LA DIRECTIVA IVA

---

Hasta ahora hemos estudiado el concepto del principio de neutralidad fiscal, sus distintas implicaciones jurídico-económicas, la importancia del principio a lo largo de la construcción del IVA como impuesto armonizado, así como las principales implicaciones de su vertiente interna en el esquema del impuesto y el derecho de deducción. Sin embargo, como pusimos de manifiesto anteriormente, la neutralidad fiscal no es un principio prevalente en todo caso, ni se configura como un principio único y puro, sino que es susceptible de entrar en conflicto con múltiples intereses, valores o principios de muy diversa naturaleza, que pueden provocar que se vea apartado a un segundo plano e, incluso, infringido. Dado que se trata de un principio que debe inspirar la globalidad del IVA, los aspectos en que se viera vulnerado debería estar expresamente recogidos dentro de la normativa del impuesto. Lo contrario implicaría desvirtuar el carácter del impuesto y se trataría de errores que deberían ser modificados en beneficio del correcto funcionamiento del mercado único y de la libre toma de decisiones de los agentes económicos. En este capítulo nuestro objetivo es estudiar las principales excepciones que la propia normativa del impuesto ha introducido y que, por uno u otro motivo, no cumplen con la neutralidad fiscal en su vertiente interna.

Dado el gran número de exclusiones o institutos jurídicos que ponen en riesgo la efectividad del principio de neutralidad, vamos a tratar los tres bloques fundamentales de excepciones que se establecen en la Directiva IVA. Por un lado, encontramos en la evolución de las distintas Directivas IVA una serie de exclusiones a la deducibilidad de determinados gastos y un conjunto de cláusulas que permiten a los EEMM romper el esquema neutral del impuesto, impidiendo el ejercicio del derecho de deducción en casos tasados. En segundo lugar, la Directiva

contempla un gran número de exenciones en las que la no exigibilidad del gravamen para el consumidor final tiene como consecuencia la no deducibilidad del impuesto para el sujeto pasivo que realiza la operación exenta. Como observamos, estos dos primeros bloques ponen en duda la neutralidad interna porque atacan de forma directa a su principal exponente, el derecho de deducción. El tercer conjunto de excepciones, sin embargo, tiene derivaciones tanto respecto de la neutralidad interna como respecto a la vertiente externa. Se trata de la existencia de distintos tipos impositivos, tanto dentro de un mismo país, con la confluencia de tipos reducidos para determinados productos, como entre los distintos EEMM, dada la armonización limitada existente en la materia. En este último apartado dejaremos de lado en gran medida lo relacionado con las infracciones de la neutralidad que puedan provenir de las distintas reglas de localización de las operaciones, en origen o destino, y su relación con los tipos IVA. Por el contrario, centraremos nuestra atención en la convivencia de distintos tipos reducidos y generales, la confluencia de intereses diversos a proteger y su impacto en la toma de decisiones económicas.

## **1.- EXCEPCIONES PREVISTAS EN LA DIRECTIVA AL DERECHO DE DEDUCCIÓN**

Los artículos 176, 177 y 395 de la Directiva IVA contienen previsiones que determinan la exclusión del derecho a deducir, en unos casos de manera armonizada para todos los EEMM y, en otros, quedando a la discrecionalidad de estos, pasada o futura, la introducción de dichas excepciones. Hay que tener en cuenta que el instituto del derecho de deducción es el máximo garante de la neutralidad fiscal del IVA en su vertiente interna, por lo que toda limitación del mismo debe venir establecida expresamente en la Directiva, pues cualquier otra sería contraria a la naturaleza del impuesto<sup>1</sup>. Sobre los efectos que tiene la ausencia

---

<sup>1</sup> Como ejemplo, podemos citar la mencionada STJCE *Lennartz*, en la que Alemania limitaba el derecho de deducción de un bien, impidiéndolo por completo si no se usaba con fines empresariales al menos en un 10 %. La respuesta del Tribunal de Justicia fue clara, pues no estando dicha limitación contenida en los supuestos que vamos a estudiar, afirmó: “Todo sujeto pasivo que utilice bienes para una actividad económica tendrá derecho a deducir el IVA soportado en el momento de su adquisición, de conformidad con las normas que establece el artículo 17, por pequeña que sea la proporción de su uso para fines profesionales. Toda norma o práctica administrativa que imponga una restricción general al derecho a deducir cuando exista una verdadera aunque limitada utilización para fines profesionales constituye una excepción del

de deducción para los gastos nos remitimos al capítulo anterior. Baste recordar que no permitir el ejercicio de este derecho provoca que los empresarios y profesionales carguen con el gravamen del impuesto, en vez de los consumidores finales. Esto les proporciona incentivos para no incurrir en dichos gastos, que pasan a tener un coste adicional respecto a otros que puedan ser sustitutivos dentro de su actividad, provocando que sus decisiones económicas vengan marcadas por el interés en no soportar esta carga tributaria. Por ejemplo, si la compra de un vehículo de transporte lleva aparejada una cuota no deducible el sujeto pasivo puede encontrar más interesante sustituir dicha compra por el alquiler de servicios de transporte prestados por otra sociedad y cuyo IVA sí podría ser deducible.

En este sentido, vamos a tratar en primer lugar las restricciones que realiza la Directiva IVA respecto a los gastos cuyas cuotas soportadas no van a gozar de este derecho de crédito. Cuando aludimos a una excepción a los gastos deducibles no estamos apuntando a aquéllos que no puedan enmarcarse dentro de los límites que establece el art. 168 de la Directiva y que hemos comentado anteriormente. Nos referimos a exclusiones de gastos que, pudiendo cumplir, en todo o en parte, los requisitos que se establecen para el derecho de deducción, no sean objeto del mismo. El art. 176 de la Directiva IVA contiene la norma básica en materia de exclusión del derecho de deducción, regulando dos supuestos distintos<sup>2</sup>. Por un lado, prohíbe la deducibilidad de los gastos carentes de carácter estrictamente profesional. Por otro, establece una encomienda al Consejo para armonizar el conjunto de gastos cuyas cuotas soportadas no serán deducibles y, mientras no se dé dicha actividad normativa, establece en su segundo párrafo la posibilidad de que los EEMM mantengan las exclusiones contenidas en su normativa antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva o de su adhesión a la UE, que son denominadas como cláusulas *standstill*.

---

artículo 17 de la Sexta Directiva y únicamente será válida si se cumplen los requisitos del apartado 1 del artículo 27 de la Sexta Directiva o del apartado 5 de ese mismo artículo”.

<sup>2</sup> Art. 176 de la Directiva IVA: “El Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, determinará los gastos cuyo IVA no sea deducible. En cualquier caso, del derecho de deducción se excluirán los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las disposiciones del párrafo primero, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, en la fecha de su adhesión”.

### 1.1.- Gastos sin carácter estrictamente profesional y los diversos intentos de armonización en la materia

El art. 168 de la Directiva IVA permite a los empresarios y profesionales la deducción de los bienes y servicios “en la medida” en que se usen para el desarrollo de sus operaciones gravadas. El art. 176, sin embargo, da un paso más allá. No basta con que los gastos cumplan con el citado requisito de uso prospectivo, sino que deben tener carácter estrictamente profesional. Con ello se está introduciendo una limitación adicional al destino previsible del bien, restricción que se establece con una terminología del todo difusa. La Directiva no especifica qué debe entenderse por “estrictamente profesional”. Lo único que hace es poner ejemplos de gastos que no tienen este carácter, “los de lujo, recreo o representación”, sin siquiera profundizar en su contenido específico<sup>3</sup>. Esta concreción no comporta una enumeración *numerus clausus* sino que simplemente es una lista abierta de naturaleza ejemplificativa.

El razonamiento que manifestó la Comisión Europea en la Propuesta de 6ª Directiva IVA que introdujo el art. 17.6, actual art. 176, fue argumentar que se trata de evitar que determinados gastos, por su carácter especialmente propicio para ser usados también de forma privada, pudieran no ser supervisados adecuadamente, evitándose con su no deducibilidad la pérdida de recursos tributarios así como el fraude a gran escala<sup>4</sup>. El artículo que proponía la Comisión

---

<sup>3</sup> Sí lo hizo la Comisión Europea, que en la COM (98) 377, final, de 17 de junio de 1998, *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido*, pp.16-17, afirma que, pese a no ser oportuno alcanzar una definición exacta de este tipo de gastos, sí debe conseguirse una interpretación común de dichos términos, que según la propia Comisión, sería la siguiente: “«Gastos de lujo» serían aquellos que por su naturaleza o importe no puedan considerarse gastos normales de funcionamiento. Por ejemplo: un contable adquiere una alfombra oriental por un importe de 50.000 ecus para decorar su despacho. «Gastos de recreo y de representación» serían aquellos cuya finalidad es dar a los clientes o clientes potenciales una imagen positiva del sujeto pasivo y de su actividad, así como aquellos gastos efectuados con la única finalidad de predisponer a los clientes favorablemente para la realización de transacciones, y a los empleados para el desempeño de sus actividades. Ejemplo: un sujeto pasivo adquiere 100 entradas para un partido de fútbol al objeto de distribuir las gratuitamente.”

<sup>4</sup> COM (73) 950, de 29 de junio de 1973, *Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes Common system of value added tax: Uniform basis of assessment*, p. 18: “Paragraph 6. It would appear that certain expenditure, even though incurred in the ordinary course of business, is also incurred for private purposes, and apportionment of such expenditure between 'business' and 'private' purposes could not be adequately supervised. For this reason, it is provided that the categories of expenditure listed in

especificaba una serie de gastos que no podrían ejercer el derecho de deducción, incluyendo los “no estrictamente profesionales” de lujo y entretenimiento, pero también otros como gastos de transporte de pasajeros, restaurantes, bebidas o alojamiento<sup>5</sup>. Esta propuesta de redacción, con las enmiendas que fueron introducidas tanto por el Comité Económico y Social como por el Parlamento Europeo no fue, sin embargo, adoptada por el Consejo<sup>6</sup>.

El planteamiento que desarrolla la Comisión Europea nos muestra la prevalencia del principio de efectividad de la tributación y la necesidad de luchar contra el fraude respecto del principio de neutralidad. Añadir un requisito adicional a los gastos para ser deducible, concretamente que su naturaleza profesional sea “estricta”, es un mero mecanismo para evitar situaciones conflictivas en las que resulte complejo determinar qué gasto y en qué medida puede utilizarse para las actividades económicas e impedir que pueda incurriarse en fraude fiscal haciendo pasar por gasto empresarial el consumo privado. No obstante, los efectos que causa esta aplicación general pueden llegar a ser contrarios a la neutralidad fiscal, haciendo recaer en los empresarios el coste tributario de su actividad. Pensemos en un ejemplo parecido al que plantea la Comisión, el de un empresario sevillano que, en aras de cerrar un negocio de gran importancia con un cliente oriental, decide llevarlo a un espectáculo flamenco. De acuerdo con la definición dada por la Comisión, la cuota soportada por este gasto no sería deducible, lo que podría ser razonable dado que podría haberse tratado de un consumo privado del empresario

---

paragraph 6 should be excluded from the scope of the right to deduct, so as to ensure uniform collection of own resources and to avoid abuses, and indeed large-scale fraud.”

<sup>5</sup> COM (73) 950, *op. cit.*, p. 46: “6. Value added tax on the following shall not be deductible: (a) expenditure on accommodation, lodging, restaurants, food, drink, entertainment and passenger transport, less incurred by an undertaking whose principal or subsidiary business is the pursuit of such activities; (b) expenditure on luxuries; (c) entertainment expenditure; (d) goods relating to the expenditure and costs listed in (a), (b) and (c) above, and supplies of services in connection with such property, expenditure and costs.”

<sup>6</sup> Encontramos un interesante resumen sobre las posiciones del Comité Económico y Social, del Parlamento Europeo y del Consejo en SWINKELS, J., “Transitional Restrictions on the Right to Deduct EU VAT”, *International VAT Monitor*, Vol. 20, nº 2, 2009, p. 112. El autor refleja que el Comité Económico y Social entendió que los bienes y servicios necesarios para desarrollar la actividad económica no deberían ser excluidos, al tiempo que criticaba la excesiva generalidad de los conceptos de gastos de lujo y entretenimiento. El Parlamento Europeo, según este autor, afirmó la necesidad de afrontar esta cuestión con cautela, diferenciando algunos gastos en que el componente de consumo privado está muy presente (restaurantes o bebidas) con otros en que no se da dicho uso mixto de forma clara (alojamiento por ejemplo). La incapacidad de los EEMM de alcanzar un acuerdo con el Consejo dio lugar al actual art. 176, que establece la encomienda de avanzar en esta materia.

y un amigo, que habrían podido defraudar el IVA a través de su deducción. Por el contrario, si de verdad se trató de un gasto realizado para adaptarse a las costumbres empresariales del potencial cliente, sin las que difícilmente se podría cerrar el contrato, obligar a que recaiga en el sujeto pasivo la totalidad de la carga del impuesto, llegando incluso a dar por válido que el servicio prestado al empresario que asiste al espectáculo podría ser consumo privado, podría ser contrario al principio de neutralidad. Ante la dificultad de comprobación del efectivo uso empresarial del gasto, o el incremento de costes indirectos que supondría tener que justificar la deducción parcial por la parte de la factura o documento equivalente correspondiente a la entrada de los clientes orientales, así como el potencial fraude que podría originarse, la solución que proporciona la Directiva es directa y tajante: la no deducibilidad de estos gastos<sup>7</sup>.

Si bien entendemos que la solución adoptada puede pecar de ser excesivamente general, al no permitir justificaciones particulares que conviertan esta prohibición en una presunción *iuris tantum*, la infracción del principio de neutralidad que supone prohibir el ejercicio del derecho de deducción en este tipo de gastos no llega a ser preocupante. Es criticable la ausencia de concreción y de reglas generales sobre su contenido, así como el hecho de que únicamente se planteen ejemplos de los que cada Estado deberá inferir cuál es la regla para considerar un gasto como “estrictamente” profesional o no<sup>8</sup>. La neutralidad podrá

---

<sup>7</sup> Este régimen de excepciones podría tener consecuencias particulares respecto de las prestaciones entre mandatarios y empresas mandantes, cuando los primeros asumieran los gastos cuya deducibilidad se exceptione y debieran prestar a los mandantes servicios que, teóricamente, debieran llevar IVA. FAZZINI realiza una reflexión sobre la posibilidad de que los mandatarios se beneficiaran de la exención existente para aquellas entregas sobre las que no se pagó IVA en su adquisición, que el autor considera que no debiera aplicarse a este supuesto, afirmando que la mejor solución sería la no aplicación de las limitaciones del derecho a deducir: “Tuttavia, il ricorso a tale disposizione (la exenzione di entrega di beni comprati senza diritto di deduzione) non si manifesta del tutto soddisfacente, in quanto il trattamento fiscale dell’operazione non risulterebbe comunque trasparente, posto che le limitazioni in discorso verrebbero ad operare su un soggetto diverso dal reale destinatario del bene. Dunque, considerata la funzione intermediaria del mandatario (ancorché senza rappresentanza), sembra preferibile concludere, quanto ai beni o servizi oggetto del contratto, per l’inapplicabilità nei suoi confronti delle riferite esclusioni o limitazioni del diritto di detrazione”. FAZZINI, E., *Il Diritto di Detrazione...*, op. cit., p. 111.

<sup>8</sup> DE LA FERIA critica la solución contenida en la Directiva porque hace virar la atención de la determinación de la calificación económica de un gasto a su consideración “estricta” de profesional sin siquiera proponer un criterio general que permita una solución armonizada del asunto. A este respecto, propone, como hemos hecho, un ejemplo en el que se invita a un grupo de clientes a una partida de golf. Con ello la autora quiere dar a entender no la posible infracción de neutralidad que hemos querido poner de manifiesto, sino la ausencia de criterios en la Directiva

verse afectada tanto por el hecho concreto de prohibir la deducción como, sobre todo, por la ausencia de armonización a tal respecto, y la inexistencia de guías, directrices objetivas adaptables a los usos empresariales de los distintos EEMM, o marcos de referencia sobre la amplitud mayor o menor de estos conceptos.

El mandato que se encomendó a la Comisión y que aún continúa vigente en el art. 176 de la Directiva IVA no se refiere únicamente a los gastos sin carácter estrictamente profesional. Estos, “en cualquier caso” (o “en todo caso” como enunciaba la Sexta Directiva), no van a ser deducibles. La labor armonizadora sobre éstos debería limitarse a especificar dicho concepto y los gastos en él encuadrables. Sin embargo, el esfuerzo fundamental que debía desarrollarse se centraría en la armonización y determinación de gastos que, no entrando en la categoría anterior, debieran ser excluidos total o parcialmente del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas. El art. 17.6 de la Sexta Directiva estableció un periodo de cuatro años en el que debía realizarse esta modificación normativa armonizadora<sup>9</sup>. El plazo con que contaban era hasta finales de 1983, y en consecuencia la Comisión Europea, a inicios de año, publicó una propuesta de 12ª Directiva que acometía la armonización requerida<sup>10</sup>. La Comisión planteaba la no deducibilidad de los gastos relacionados con distintos medios de transporte (coches, barcos de recreo, aviones privados y motocicletas), así como sus consumibles (combustible o lubricantes, etc.), de los gastos de viaje, de alojamiento, comidas y bebidas, de entretenimiento, diversión y lujo. A los gastos sin carácter estrictamente profesional, la Comisión añadía la no deducibilidad de otros muchos que podían tener ese carácter mixto propicio para provocar fraude haciendo pasar consumo privado por empresarial.

---

para determinar si la cuota IVA de dicho gasto debe ser excluida automáticamente del derecho de deducción o no. DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, op. cit., p. 146.

<sup>9</sup> El art. 17.6 de la Directiva 388/1977/CE comenzaba así: “Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación”

<sup>10</sup> COM (82) 870 final, de 25 de enero de 1983, *Proposal for a Twelfth Council Directive on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax: expenditure not eligible for deduction of value added tax.*



Un año después la Comisión enmendó esta propuesta con una nueva Comunicación<sup>11</sup>. Se introdujo un periodo transitorio respecto de los medios de transporte en los que la no deducibilidad podría ser parcial y de fijación discrecional por los EEMM, dentro de unos límites marcados por la propuesta. Sin embargo, el aspecto fundamental que trajo a colación la Comisión, y que creemos que debería convertirse en elemento esencial de la posible, aunque improbable, reforma de esta cuestión, es la posibilidad de la prueba en contrario. La Comisión estableció la posibilidad de que los sujetos pasivos pudieran proponer la prueba en contrario suficiente para poder deducir los gastos excluidos por este artículo, manteniéndose en todo momento las potestades de las Administraciones nacionales de comprobación<sup>12</sup>.

A efectos de neutralidad nos parece clave este añadido que intentó realizar la Comisión. Con ello convertiría la prohibición de deducibilidad de estos gastos en una presunción que admitiría prueba en contrario. La dificultad de que estos gastos sean comprobados, así como el hecho de que puedan enmascarar una gran fuente de fraude sería argumento suficiente para que la presunción fuera contraria al derecho de deducción. La posibilidad de ser destruida, no obstante, otorgaría al régimen una ventana por la que volver a alcanzar un sistema realmente neutral en el que el operador no tuviera que asumir costes tributarios por gastos derivados realmente de su actividad económica. Por ejemplo, si se le pagara el hotel al cliente oriental del que hablábamos con anterioridad, y se pudiera demostrar con la factura que fue el usuario del servicio no se estaría dando consumo privado alguno, y hacer cargar al sujeto pasivo con dicha cuota sería contrario a la neutralidad<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> COM (84) 84 final, de 29 de febrero de 1984, *Amendment to the proposal for a Twelfth Directive relating to the common system of value added tax: expenditure not eligible for deduction of value added tax*.

<sup>12</sup> El art. 3.1 de la COM (84) 84 final dice así: “This new Article reads as follows: «A taxable person may request application of Article 17 (2) of Directive 77/388/EEC in respect of the items of expenditure listed in Articles 1, 2 and 3 above if he can furnish proof that such expenditure has been made exclusively for business purposes. Member States shall maintain in force or introduce arrangements for verifying ex post facto that such expenditure was indeed made exclusively for business purposes. They shall notify the Commission of the provisions adopted to this end»”

<sup>13</sup> Similar razonamiento podría realizarse respecto del espectáculo flamenco con el que se obsequió a dicho directivo del potencial cliente, pues podría demostrarse, al menos, que su ticket representaba un gasto realizado no por consumo privado, sino con motivos plenamente empresariales. La entrada del directivo del sujeto pasivo también debería ser deducible ya que asistió a dicho espectáculo únicamente por motivos empresariales, no de modo privado, pudiendo justificarse la estricta necesidad de su presencia por los usos empresariales del cliente. Sin embargo, entendemos que es el aspecto más difícil de demostrar, por lo que se podría dar

Entendemos, sin embargo, que esto podría incrementar drásticamente las cargas formales de los sujetos pasivos, aspecto explícitamente criticado por el Libro Verde, así como las funciones de comprobación que deberían desarrollar las Administraciones tributarias, al tiempo que podría introducir una excesiva casuística en la forma de tratar cada caso concreto.

La Comisión, dada la reticencia de los EEMM, retiró la propuesta de 1984 para realizar una nueva en 1998, en una Comunicación en que trataba también aspectos relacionados con las devoluciones reguladas en la 8ª Directiva IVA<sup>14</sup>. Las limitaciones a la deducción que contenían eran similares a las establecidas en la Comunicación de 1984, aunque respecto de algunos gastos la excepción pasaría a ser parcial, dejando de ser absoluta. Con las limitaciones parciales del 50 % para la mayoría de gastos menos los “estrictamente no profesionales” de lujo, recreo o representación, junto con algunas disposiciones adicionales para los vehículos, se eliminó la posibilidad de aportar prueba en contrario que preveía la propuesta anterior<sup>15</sup>. Así, se establecía una proporción fija de deducción que, impidiendo la prueba en contrario, sería una solución para no impedir radicalmente toda deducción de estos gastos pero sin provocar el incremento de cargas administrativas y costes indirectos que podría implicar la prueba en contra de la presunción *iuris tantum* anterior.

La última propuesta realizada por la Comisión en este sentido fue en el año 2004<sup>16</sup>. En ella reconoció que las importantes repercusiones presupuestarias que la armonización de esta materia provocaría a algunos EEMM, habían llevado al Consejo a pedir a la Comisión que se realizara un “planteamiento más flexible”.

---

preferencia respecto de esta entrada al principio de efectividad ante los posibles abusos que pudieran realizarse del principio de neutralidad fiscal.

<sup>14</sup> COM (98) 377 final, de 17 de junio de 1998, *Propuesta de directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido*.

<sup>15</sup> Respecto a los vehículos, la prohibición de la deducción no se aplicaría para aquellos “que constituyan medios de explotación del sujeto pasivo ni a los estrictamente necesarios para el ejercicio de la actividad profesional, como tampoco a los bienes y servicios relacionados con estos vehículos cuando su utilización no profesional sea inferior al 10 %”, mientras que para los “gastos de alojamiento, alimentos y bebidas distintos de los soportados por un sujeto pasivo en relación con el suministro a título oneroso de alojamiento, alimentos y bebidas, el derecho de deducción del impuesto sobre el valor añadido que gravará estos gastos se fija en un 50 % del mencionado impuesto”.

<sup>16</sup> COM (2004) 728 final, de 29 de octubre de 2003, *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE a fin de simplificar las obligaciones en lo que respecta al impuesto sobre el valor añadido*.

Por ello, en la nueva proposición únicamente se aproximaría lo relativo al “alcance de los gastos que pueden dar lugar a exclusiones del derecho a deducir”, limitándose esta posibilidad a un conjunto tasado de gastos<sup>17</sup>. Se dejaba, por tanto, a la discrecionalidad de los EEMM el carácter total o parcial de estas excepciones al derecho a la deducción, limitándose la Comisión a fijar el espectro de gastos al que podrían plantearse exclusiones<sup>18</sup>.

Recientemente, en la revisión general del IVA que realizó la Comisión Europea en el citado *Libro Verde*, también trató esta cuestión. Así, en el Documento de Trabajo que acompañaba a dicha Comunicación<sup>19</sup>, la Comisión planteó las ventajas e inconvenientes de adoptar restricciones parciales de proporción fija (*flat-rate restrictions*) sobre los gastos con potencial uso mixto de difícil comprobación. El argumento es claro: pese al defecto de neutralidad que provocaría, se potenciaba el efectivo cumplimiento de los principios de simplicidad y eficacia. Si bien adoptar una deducibilidad parcial fija no va a responder a la realidad concreta de cada caso, habiendo operadores que saldrán beneficiados y otros perjudicados, se consigue facilitar enormemente la cuestión, al tiempo que se simplifica su recaudación, sobre todo dadas las diferencias entre las excepciones de cada EM. Además, entiende la Comisión que podría ser un método que resultara atractivo para los EEMM, que no tendrían que perder ni derogar sus restricciones presentes y que podrían modificarlas en un futuro en el que tuvieran que reaccionar ante problemas económicos.

No parece, sin embargo, que exista una verdadera voluntad de acometer esta armonización en un futuro próximo. El concepto de gastos “estrictamente” no profesionales sigue sin clarificarse y está abierto a consideraciones discrecionales de los EEMM. Al mismo tiempo, la existencia de numerosas cláusulas *standstill*,

---

<sup>17</sup> Concretamente, la Comisión se refirió a los siguientes: “- vehículos terrestres de motor, embarcaciones y aeronaves; - viajes, alojamiento, alimentos y bebidas; - lujo, recreo y representación”. CENTORE afirma que la propuesta de la Comisión no alcanzaría la uniformidad que requiere el impuesto en esta materia, aunque, por lo menos, implicaría la construcción de un sistema con reglas más armonizadas que el existente, aunque de sus palabras puede destacarse la insuficiencia del mismo. CENTORE, P., *IVA Europea. Aspetti interpretativi...*, op. cit., p 793.

<sup>18</sup> Como afirma DE LA FERIA, pese a que la propuesta de la Comisión fue parcialmente aprobada por el Consejo, no lo fue así lo referente a estas excepciones y los EEMM siguen teniendo libertad absoluta para determinar qué debe entenderse por gastos no estrictamente profesionales, al tiempo que respecto al resto de gastos no pueden salirse de las excepciones establecidas en las *standstill clauses* que veremos a continuación. DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, op. cit., p. 148.

<sup>19</sup> SEC (2010) 1455 final, de 1 de diciembre de 2010, op. cit., pp. 42-43.

que vamos a analizar a continuación, provocan que exista un conjunto de países que, dado que tienen determinadas excepciones permitidas por motivos históricos, rechacen posibles cambios. Estas excepciones, que en muchos casos pueden ser totales respecto de gastos que sí son profesionales, de acuerdo con las intenciones de la Comisión, podrían pasar a ser parciales, adquiriendo con ello un mayor grado de neutralidad, aunque también menoscabando su recaudación siendo esta, a la postre, la que suele determinar los movimientos y las posiciones de los EEMM.

## **1.2.- Cláusulas *standstill***

### **1.2.1.- Naturaleza y alcance**

El mandato que se contenía en el artículo 17.6 de la Sexta Directiva no debía alcanzar vigencia de forma inmediata, sino que se establecía un periodo de cuatro años para la armonización de los gastos cuya deducibilidad no se permitiría. Mientras se acordaba la normativa correspondiente, se previó la posibilidad de que los EEMM mantuviesen las “exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor” de dicha Sexta Directiva. Estas excepciones por las que se habilitaba a los EEMM para continuar aplicándolas como lo habían hecho con anterioridad a 1979 se han venido denominando como cláusulas *standstill*, término habitual en el ámbito de los tratados internacionales o en el comunitario, y que podrían entenderse como de mantenimiento o prórroga del *statu quo*.

Como hemos visto, el proceso de armonización no se ha llegado a acometer, lo que podría poner en duda la vigencia y legitimidad de dichas cláusulas *standstill*, pues estaban pensadas para ostentar un carácter meramente temporal. Sin embargo, el TJUE ha prolongado la vigencia de estas excepciones nacionales *sine die*, hasta el momento en que tenga lugar la esperada armonización de la materia. Así se pronunció el Tribunal de Justicia en la Sentencia *Royscot y otros*, en la que afirma que el tenor literal del art. 17.6 de la Sexta Directiva “pone claramente de manifiesto que la autorización concedida a los Estados miembros para mantener su legislación actual en materia de exclusión del derecho a deducción subsiste hasta que el Consejo dicte las disposiciones previstas en dicho artículo”<sup>20</sup>. Su

---

<sup>20</sup> STJCE de 5 de octubre de 1999, *Royscot y otros*, asunto C-305/97, ap. 29. El Tribunal se sustenta para su argumentación en una interpretación similar realizada en la STJCE de 5 de diciembre de 1989, *ORO Amsterdam Beheer en Concerto*, asunto C-165/88, en la que para la

conclusión fue que, incumbiendo al legislador comunitario establecer el régimen de exclusiones a la deducción, las cláusulas *standstill* tendrán vigencia hasta que dicha aproximación normativa tenga lugar, pese a que haya expirado el plazo inicial establecido para ello. Esta afirmación ha sido reiterada en numerosas ocasiones por el Tribunal de Justicia, para lo que queremos traer a colación la afirmación enunciada en la STJUE *Magoora*:

“En efecto, el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, contiene una cláusula de «standstill» [...] tiene por objetivo permitir que, mientras se espera que el Consejo establezca un régimen comunitario de exclusiones del derecho a la deducción del IVA, los Estados miembros mantengan en vigor todas las normas jurídicas nacionales que excluyan tal derecho efectivamente aplicadas por sus autoridades públicas en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva”<sup>21</sup>.

Esta es la razón por la que el art. 176 de la Directiva IVA, al refundir el art. 17.6 de la Sexta Directiva, habiendo eliminado el plazo de cuatro años para la armonización de esta materia, sí haya mantenido un segundo párrafo en el que se autoricen las cláusulas de mantenimiento del *statu quo*. Hay que tener en cuenta que estas exclusiones, por cuanto excepciones al derecho de deducción y, con ello, al principio de neutralidad, deben interpretarse siempre en modo restrictivo. En este sentido se ha pronunciado en numerosas ocasiones el Tribunal de Justicia y, específicamente con respecto a este tipo de cláusulas, entre otras, en la STJUE *Oasis East*<sup>22</sup> o, conforme a las excepciones que veremos en el próximo apartado, referentes al art. 177 de la Directiva IVA, la STJCE *Metropol*<sup>23</sup>. Dado que no se

---

regulación de los bienes de ocasión se había establecido también una normativa transitoria que el TJUE había entendido prolongable dado que el legislador no había actuado al fin del plazo establecido.

<sup>21</sup> STJUE de 22 de diciembre de 2008, *Magoora*, asunto C-414/07, ap. 35, que hace referencia también a las SSTJUE *Metropol* y *Stadler* y *Danfoss* y *AstraZeneca*, que citaremos posteriormente.

<sup>22</sup> STJUE de 30 de septiembre de 2010, *Oasis East*, asunto C-395/09, ap. 24.

<sup>23</sup> STJCE de 8 de enero de 2002, *Metropol* y *Stadler*, asunto C-409/99, aps. 58-59: “58. Como se ha recordado en el apartado 42 de la presente sentencia, el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva. 59. De ello se deduce que las disposiciones que establecen

especifica la naturaleza o el carácter de las excepciones que se pueden introducir, se aceptan, y así han sido aprobadas por distintos EEMM, tanto exclusiones totales como parciales<sup>24</sup>. Las primeras serían aquéllas en las que se impide completamente la deducción de un gasto, mientras que las otras responden a las que establecen un porcentaje concreto de deducción, fijo, que es al que hacía referencia la Comisión Europea en el *Libro Verde del IVA*<sup>25</sup>. Ambas presentan un vicio importante de neutralidad fiscal, aunque, evidentemente, de distinto grado. Mientras que en las absolutas la infracción es directa y total, en las parciales o de porcentaje fijo la vulneración es limitada, ya que existirán casos en los que se consiga un efecto neutral y otros, la mayoría en los que exista una ausencia de este principio, sea por exceso o defecto de deducción. Hay que tener en cuenta que el hecho de que con una excepción de tipo fijo se pueda deducir una cuantía superior al uso empresarial que se realiza efectivamente del bien puede ser positivo para el contribuyente, pero no para la neutralidad fiscal. Este principio no pretende el máximo beneficio del contribuyente, sino la ausencia de impacto del impuesto a las decisiones económicas de los agentes. En este sentido, es infracción tanto una deducción menor como una mayor respecto a lo que correspondería.

---

excepciones al principio del derecho a la deducción del IVA, que garantiza la neutralidad de dicho impuesto, se han de interpretar estrictamente”.

<sup>24</sup> Una definición diferente es acuñada por BOSELLO, que distingue entre excepciones absolutas y relativas. Las primeras son aquéllas que acontecen cuando el gasto nunca es deducible, mientras que las segundas se refieren a los casos en los que la no deducibilidad se plantea en función de la naturaleza de los bienes y de los servicios adquiridos y de la actividad del sujeto pasivo. BOSELLO, F., *L'Imposta sul valore aggiunto...*, *op. cit.*, p. 101.

En un sentido similar se pronuncia FAZZINI, que también se refiere a esta distinción haciendo hincapié en el carácter condicionado o no de sus efectos. Para ello hace un interesante estudio de las distintas exclusiones contenidas en la normativa italiana. FAZZINI, E., *Il Diritto di Detrazione...*, *op. cit.*, p. 95-98.

<sup>25</sup> Este concepto ha sido recogido también por la jurisprudencia del TJUE, tal como afirma PEIROLO, que recuerda la compatibilidad de exclusiones parciales y totales: “L'esclusione totale è, quindi, compatibile con quella soltanto parziale. In sostanza, anche se la normativa interna, adottata anteriormente all'entrata in vigore della VI direttiva, può legittimamente escludere in toto la detrazione per categorie di beni e servizi sufficientemente precise, resta possibile, per gli Stati membri, prevedere che la detrazione sia ammessa in proporzione all'utilizzo professionale degli acquisti. In questo modo, è l'impiego effettivo che determina, anche dopo l'entrata in vigore della VI direttiva, la (misura della) detrazione, posto che il diverso parametro dell'impiego potenziale, sotteso all'applicazione dell'art. 17, par. 6, secondo comma, della VI direttiva, implica, come detto, l'indetraibilità totale”. PEIROLO, M., “Limiti applicativi della clausola «standstill» sull'indetraibilità IVA”, *Corriere Tributario*, n° 22, 2012, p. 1784.

Las excepciones al derecho a deducir que se permite introducir los EEMM, no obstante, no pueden ser de cualquier tipo ni quedar a su completa discreción el efectivo ejercicio de dicho derecho en todo caso. En primer lugar, podría pensarse que dado que el inicio del art. 176 hace referencia explícita a los gastos no estrictamente profesionales, las cláusulas *standstill* se circunscriben a la limitación de estos supuestos. Sin embargo, el TJUE se ha encargado de desmontar esta interpretación en su STJCE *Comisión contra Francia*<sup>26</sup>. En ella, la Comisión consideró contraria a la Directiva la exclusión del derecho de deducción que tenía establecida Francia con respecto a los vehículos de transporte de personas, y su argumentación se basaba en que las excepciones que podían mantener los EEMM se limitaban “únicamente a los gastos que no tienen carácter estrictamente profesional”<sup>27</sup>. Sin embargo, el Tribunal de Justicia no aceptó dicho planteamiento, afirmando que “la expresión «todas las exclusiones»” del art. 17.6 “comprende los gastos que tienen un carácter estrictamente profesional”<sup>28</sup>. El AG JACOBS, en las Conclusiones que presentó en dicho asunto, recordó que, como comentamos anteriormente, el objetivo que afirmó la Comisión con este artículo no se trataba únicamente de limitar los gastos que no fueran estrictamente profesionales sino todos aquéllos con riesgo de ser usados para fines privados sin control adecuado<sup>29</sup>.

En segundo lugar, existe un marco básico que deben respetar todas las cláusulas de *statu quo* que puedan haberse mantenido tras la entrada en vigor de la 6ª Directiva, o que continúen vigentes para aquéllos países cuya adhesión fuera posterior a la entrada en vigor de dicha norma. Las excepciones a la deducción debían ser conformes a Derecho en el momento en que se adoptaron, concretamente, deben respetar los límites que establecía la 2ª Directiva IVA. Ésta, en su art. 11.4, establecía que “podrán ser excluidos del régimen de las deducciones determinados bienes y servicios, en especial aquellos que sean susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal”. Así, las cláusulas *standstill* serían aplicables a

---

<sup>26</sup> STJCE de 18 de junio de 1998, *Comisión contra República Francesa*, asunto C-43/96.

<sup>27</sup> STJCE *Comisión contra República Francesa*, ap. 15: la cláusula *standstill* “se refiere únicamente a los gastos que no tienen carácter estrictamente profesional. De este modo, los gastos para los que se puede excluir el derecho a deducción sólo son aquellos en los que incurre un sujeto pasivo respecto de bienes y servicios que no son absolutamente indispensables para el ejercicio de su profesión. Esta facultad de exclusión tiene por finalidad evitar que un sujeto pasivo pueda obtener para su consumo personal final bienes y servicios no gravados”.

<sup>28</sup> STJCE *Comisión contra República Francesa*, ap. 18.

<sup>29</sup> Conclusiones del Abogado General JACOBS, F. G., presentadas el 13 de noviembre de 1997 en el asunto C-43/96, aps. 14-16.

aquellas materias que requieren armonización de acuerdo con el art. 176: gastos con posible uso privado de difícil comprobación, sin importar que no tengan carácter de “no estrictamente profesionales”.

Esta idea fue afirmada por el TJUE en la STJCE *Royscot* antes citada. En este asunto el Tribunal de Justicia tuvo que tratar con la exclusión existente en la normativa IVA del Reino Unido por la que se impedía la deducción del IVA soportado en la compra de vehículos de motor, con indiferencia de que estos no pudieran ser usados para las necesidades privadas del sujeto pasivo. El TJUE afirma este requisito de que las exclusiones del art. 176 sean conformes a la Segunda Directiva y, concretamente, a su art. 11.4. Para el Tribunal, este artículo no restringía las excepciones a los gastos no estrictamente profesionales, sino a todos aquéllos que, como se afirmara en la STJCE *Comisión contra Francia*, “puedan ser utilizados para la satisfacción de necesidades privadas”<sup>30</sup>. Así, el TJCE al analizar la corrección de la cláusula mantenida por el Reino Unido, realiza su comparación con el artículo de la 2ª Directiva, afirmando que esta exclusión era conforme a derecho puesto que “los automóviles son unos bienes que, por su propia naturaleza, pueden ser utilizados exclusiva o parcialmente para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal”<sup>31</sup>, con lo que legitimaba la excepción establecida por el Reino Unido.

El límite que se establece para estas exclusiones es totalmente coherente con la finalidad de las mismas expresada en la propuesta de Sexta Directiva así como en los sucesivos intentos de armonización realizados por la Comisión. Se trata de impedir la deducción de gastos que puedan enmascarar usos privados y, pese a la infracción de neutralidad que se produce, se prefiere al potencial uso fraudulento de todos estos gastos. Este es el análisis que parece realizar el Tribunal, ya que no tiene en cuenta las distintas alegaciones que realizan las partes del asunto *Royscot*, que planteaban la prohibición que se imponía a los empleados de las demandantes de usar dichos vehículos. Estamos de acuerdo con que el Tribunal de Justicia se fundamente en el carácter propicio de los bienes para determinar su potencial de fraude ya que lo contrario implicaría una casuística excesiva. La infracción de neutralidad, de nuevo, se produce ante la prevalencia de otros principios jurídicos. No sería el caso, por ejemplo, de la prohibición del uso de vehículos de motor de exclusivo uso industrial, como un tractor o una excavadora. En tales supuestos, el uso privado hipotético no sería factible, con lo que no se

---

<sup>30</sup> STJCE *Royscot*, ap. 23.

<sup>31</sup> STJCE *Royscot*, ap. 25.



podría consentir una infracción de neutralidad que no fuera correlativa a un incremento del cumplimiento de otro principio análogo.

Esta misma alusión a la Segunda Directiva se ha reproducido en muchas otras Sentencias y ha servido para establecer los límites generales sobre los que debe fundamentar su decisión sobre esta materia el TJUE, impidiendo que sean otros motivos los que lleven a la exclusión de la deducción, como ocurre en la STJUE *AES Maritza*<sup>32</sup>. En ella se trata una exclusión del derecho de deducción que tenía establecida Bulgaria con respecto a determinados gastos (transporte, vestimenta de trabajo, equipos de protección, viajes de trabajo, etc.), por el hecho de no haber celebrado la empresa directamente el contrato con los trabajadores sino que estos desarrollen su labor en virtud de una relación contractual de cesión de trabajadores con otra empresa. El Tribunal de Justicia, tras analizar la naturaleza de este tipo de gastos y su clasificación como gastos generales por el establecimiento de una relación directa e inmediata con el conjunto de operaciones de la empresa, considera contrario al principio de neutralidad hacer cargar al sujeto pasivo con gastos que son directamente imputables a su actividad económica, dado que no corren el riesgo de ser usados de forma privada por dichos trabajadores.

La finalidad con la que se establece el art. 176, en cumplimiento de los límites establecidos por la 2ª Directiva, ha influido en la prohibición de exclusiones que tengan carácter general o que afecten por igual a gastos con riesgo de encubrir un uso privado y aquéllos en los que la infracción de neutralidad no venga motivada por la prevalencia de otro principio de relevancia. Son numerosos los casos en los que el TJUE ha considerado contrarias a la Directiva cláusulas nacionales de mantenimiento del *statu quo* por el hecho de entenderlas de naturaleza general. Es el supuesto de la citada STJCE *Charles y Charles-Tijmens*. Este asunto, que analizamos en el capítulo anterior cuando afirmábamos que no se podía impedir el sistema de deducción global inicial y posterior autoconsumo por la proporción del uso privado obligándose a la afectación parcial, también trató si era posible excluir la deducción de todos los bienes que se puedan usar para necesidades privadas del derecho de deducción. La argumentación del Tribunal fue clara. El art. 176 no concede a los EEMM una “facultad discrecional absoluta para excluir todos o casi todos los bienes y servicios del régimen del derecho a deducción”. Si bien se permite la existencia de cláusulas *standstill* con respecto a determinados bienes específicos, como los automóviles, con especial dificultad para poderse comprobar el porcentaje de uso privado, ello “no les permitía excluir

---

<sup>32</sup> STJUE de 18 de julio de 2013, *AES-3C Maritza East I*, asunto C-124/12.

de dicho régimen todos los bienes en la medida en que se utilizaran para las necesidades privadas del sujeto pasivo”<sup>33</sup>.

Así, aunque esta Sentencia haya que enmarcarla en la normativa existente antes de la introducción del art. 168 bis, que obligaría a la afectación parcial que se declara contraria a la Directiva IVA, el argumento relacionado con el art. 176 de dicha norma sí permanece vigente. La interpretación que hace el TJUE sobre las cláusulas *standstill* no es extensible ni generalizable a la totalidad de bienes que puedan tener un potencial uso privado, ya que ello implicaría que se pudieran haber mantenido exclusiones de prácticamente todos los bienes y servicios, acabando con la neutralidad del impuesto. Así, estas disposiciones nacionales están pensadas para aplicarse a los grupos de gastos cuya armonización no se ha realizado aún, y respetando el art. 11.4 de la Segunda Directiva que, al final, es el que legitima la existencia inicial de todas estas normas y excepciones particulares. Si la neutralidad fiscal sufre una infracción con cada bien cuya deducción se excluye sin posibilidad de que los empresarios o profesionales puedan acreditar un verdadero uso empresarial y liberarse de la carga correspondiente, generalizar esta situación a la totalidad de los gastos implicaría un rechazo a la verdadera naturaleza del IVA y a su principio rector.

Esto ha provocado que el rechazo a cláusulas *standstill* que se reputen generales haya sido una constante en la jurisprudencia del TJUE. En este sentido, podemos citar también la STJUE *Oasis East*. En ella una empresa recurre ante el Tribunal de Justicia una normativa polaca que impide la deducción para cualquier importación de servicios proveniente de un Estado o territorio calificado de paraíso fiscal por la legislación nacional. Esta regla iba más allá de la mera restricción de los bienes de uso mixto con posible carácter potencialmente fraudulento, y se generalizaba a todos los bienes, ante lo que el Tribunal de Justicia reaccionó. Afirmó que las cláusulas *standstill* no autorizan “a mantener exclusiones del derecho a la deducción del IVA que se apliquen con carácter general a cualquier gasto relacionado con la adquisición de bienes o servicios”<sup>34</sup>. Además, pese a que el interés último fuera la prevención del fraude fiscal, considera que no es suficiente para crear un régimen que exceda en tal medida de la intención real del art. 176, emplazando a Polonia a seguir el procedimiento correspondiente del art.

---

<sup>33</sup> STJCE *Charles y Charles-Tijmens*, aps. 33-34.

<sup>34</sup> STJUE *Oasis East*, aps. 29-30.

395 de la Directiva IVA (ex art. 27 de la Sexta Directiva) para actuar en correspondencia<sup>35</sup>.

Por otro lado, en la STJUE *PARAT Automotive Cabrio*<sup>36</sup>, bajo una supuesta cláusula de *statu quo* establecida en la normativa húngara se impedía la deducción de la parte de precio de un bien cuyo pago se hubiese beneficiado de una subvención proveniente de fondos públicos. De nuevo, no se trata de una excepción que pueda leerse conforme a las exclusiones que se introdujeron originariamente en el art. 11.4 de la 2ª Directiva y que permanecen en el art. 176 de la Directiva IVA. Por el contrario, como afirma la propia Sentencia, excede la consideración de este artículo por cuanto contiene una exclusión general a este régimen, incumpliendo el carácter restrictivo con el que debería interpretarse el art. 176 y vulnerando, con ello, la finalidad de las *standstill clauses*.

Dado que la no admisión de restricciones de carácter general es debido a la necesidad de que las excepciones nacionales vengan referidas a los gastos concretos comentados, también sería contraria al sentido de las cláusulas de *statu quo* una excepción que no se refiriera a un gasto o conjunto de gastos concretos, sino que tuviera causa en la naturaleza o el incumplimiento de requisitos formales del prestador de servicios que se adquieren. Esta fue la cuestión tratada por el TJUE en el asunto *Dankowski*<sup>37</sup>, en el que el propietario de una empresa litiga contra el Gobierno de Polonia por considerar que la norma polaca que restringe el derecho de deducción en los casos en que el prestador de un servicio no esté registrado a efectos del IVA es contraria al art. 176 de la Directiva IVA. De nuevo, y haciendo alusión a las citadas Sentencias *Oasis East* o *PARAT*, el Tribunal de Justicia considera que esta medida introduce una restricción generalizada sobre las prestaciones de servicios cuyo proveedor no cumple la obligación formal de registro. Según el TJUE, esto no respeta ni la interpretación restrictiva que requiere el principio de neutralidad ni el ámbito de aplicación de las cláusulas *Standstill*<sup>38</sup>.

No es el caso, por otro lado, de la STJUE *X Holding y Oracle Nederland*<sup>39</sup>, en la que dos empresas interponen litigios por considerar incompatibles una normativa holandesa que restringía el derecho de deducción para determinadas

---

<sup>35</sup> STJUE *Oasis East*, ap. 31.

<sup>36</sup> STJUE de 23 de abril de 2009, *PARAT Automotive Cabrio*, asunto C-74/08.

<sup>37</sup> STJUE de 22 de diciembre de 2010, *Dankowski*, asunto C-438/09.

<sup>38</sup> STJUE *Dakowski*, ap. 44.

<sup>39</sup> STJUE de 15 de abril de 2010, *X Holding y Oracle Nederland*, asunto C-538/08 y C-33/09.

categorías de gasto, concretamente los relacionados con medios de transporte individuales, comida, bebida, alojamiento, actividades de recreo, obsequios de negocio y otras gratificaciones. Como afirma el propio Tribunal, para comprobar la adecuación de estas exclusiones con el art. 176 de la Directiva IVA sería necesario “examinar si las categorías de gastos excluidas del derecho a deducción, como las previstas por las disposiciones nacionales controvertidas en los asuntos principales, están definidas de manera suficientemente precisa”<sup>40</sup>, dado que no se puede entender admisible el establecimiento de exclusiones generales o que no definan suficientemente la naturaleza o el objeto de los bienes objeto de esta excepción<sup>41</sup>.

La conclusión que podemos extraer de la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia es clara. El art. 176 está introduciendo una restricción al elemento esencial de la neutralidad interna del tributo, el derecho de deducción y, como tal, debe interpretarse restrictivamente. Además, el motivo de aceptar esta vulneración del principio de neutralidad encuentra justificación únicamente en la ponderación de otros principios, concretamente el de efectividad de la tributación, que podrían ponerse en duda con determinados bienes en los que su uso mixto pueda conllevar un potencial uso privado fraudulento de difícil comprobación por las Administraciones tributarias. Así, el límite que pueda interponerse al surgimiento de este crédito de naturaleza tributaria debe estar referido a aquéllos gastos que representan elementos de riesgo, y no a la totalidad o a una generalidad de los mismos. Como afirma el TJUE, las restricciones de carácter general no son respetuosas con este artículo, que requiere que los gastos a los que se exceptúe el derecho a deducción estén bien definidos. En este caso, la infracción del principio de neutralidad debe poder ponderarse con el cumplimiento del de proporcionalidad. Si se pretende únicamente evitar que los gastos en que hay riesgo de uso privado fraudulento se deduzcan, deberá concretarse en profundidad qué gastos son los que corren este riesgo. Las restricciones generalizadas serían,

---

<sup>40</sup> STJUE *X Holding y Oracle Nederland*, ap. 45.

<sup>41</sup> El Abogado General MENGÖZZI, en sus conclusiones presentadas el 28 de enero de 2010, en los asuntos acumulados C-538/08 y C-33/09, *X Holding y Oracle Nederland*, sin embargo, no apreció la concreción suficiente en relación con los gastos de actividades de recreo y de obsequios de negocios, que consideró que eran excesivamente generales. Sobre la opinión del AG, PEIROLO, M., “Limiti applicativi della clausola...”, *op. cit.*, p. 1784-1785.

por tanto, una medida desproporcionada que infringiría la neutralidad en más de lo necesario para alcanzar el objetivo pretendido por la Directiva<sup>42</sup>.

### 1.2.2.- Límites y requisitos temporales de las cláusulas *standstill*

El tenor literal del art. 176 de la Directiva IVA nos indica que la introducción y vigencia de las cláusulas de *statu quo* están limitadas por criterios temporales estrictos, y no puede considerarse que los EEMM tengan libertad absoluta sobre estas. Así, encontramos dos plazos básicos a tener en consideración. En primer lugar, en dicho artículo se indica el momento en el que estas normas nacionales dejarán de estar vigentes: “hasta la entrada en vigor de las disposiciones” por las que “el Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad” realice la mencionada armonización de los gastos no deducibles. Como ya hemos comentado, primero la STJCE *Royscot* y, posteriormente, otras, como la STJUE *Magoora* han mostrado que la interpretación que realiza el Tribunal de Justicia sobre este límite temporal es que ya no es relevante el plazo de cuatro años inicial que establecía la Sexta Directiva, y que estas normas excepcionales pueden subsistir mientras no se acometa la armonización pertinente. No obstante, hemos de decir que no parece que haya visos de que esta actuación legislativa del Consejo vaya a realizarse en el corto plazo. Al contrario. Los distintos intentos de la Comisión han sido rechazados por los EEMM incluso en sus versiones más flexibles y que afectarían en menor medida a la recaudación de los países de la Unión. Esta situación viene agravada por la necesidad de que la modificación de esta regulación deba realizarse a través de una decisión por unanimidad, lo que dificulta aún más, si cabe, que este proceso vaya a acontecer de manera inminente. Por ello, parece que este límite temporal final se difumina en el tiempo, adquiriendo las cláusulas *standstill*, y la infracción de neutralidad que ellas representan, un carácter prácticamente indefinido.

Encontramos mayor interés y, sobre todo, más desarrollo jurisprudencial en el límite temporal que marca el segundo párrafo del art. 176 de la Directiva IVA. Éste especifica que únicamente se pueden considerar válidas las cláusulas de *statu quo* que contengan excepciones a la deducción contenidas en las legislaciones nacionales “a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, en la fecha de su adhesión”.

---

<sup>42</sup> En este sentido se pronuncia MONDINI, A., *Contributo allo studio del principio...*, op. cit., p. 387.

Debemos tratar dos aspectos diversos en relación a esta restricción temporal. En primer lugar, analizaremos la jurisprudencia del TJUE que dio lugar a que en la Directiva 2006/112/CE se introdujese la mención correspondiente a la fecha de adhesión de los nuevos EEMM. En segundo término, analizaremos la interpretación restrictiva que ha aplicado el Tribunal de Justicia sobre la entrada en vigor de dichas cláusulas y sobre la vulneración que entiende realizada en los supuestos de introducción *ex profeso* de este tipo de cláusulas antes de la fecha correspondiente.

La Sexta Directiva no contenía una redacción idéntica a la establecida en la Directiva IVA, sino que permitía únicamente las excepciones nacionales existentes “en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva (la 6ª)”, es decir, las vigentes antes de 1979, como sería recogido en la Directiva de recopilación. Sin embargo, parecía evidente entender que esta fecha no sería la aplicable a los países que pasaran a formar parte de la Unión posteriormente, pues la adhesión es el momento en que entra en vigor a Sexta Directivas en dichos países<sup>43</sup>. Lo contrario hubiera supuesto un privilegio excesivo para los países fundadores y aquéllos que hubieran entrado a formar parte de la CEE antes de 1979. A efectos de neutralidad fiscal interna, sin embargo, se hubiera limitado en gran medida el número de excepciones, ya que la mayoría de EEMM de adhesión reciente no aplicaba el IVA en el momento de entrada en vigor de la 6ª Directiva. No obstante, la neutralidad externa sí se habría visto claramente perjudicada, pues algunos países podrían aplicar excepciones mientras que otros, debido al momento de su entrada en la Unión, no, lo que podría distorsionar en gran medida la libre competencia del mercado interno.

En este sentido, la STJUE *Oasis East* trató una alegación del Gobierno polaco por la que se alegaba que los límites que establecía el art. 176 eran únicamente válidos para los países dentro de las Comunidades Europeas antes de dicha fecha y que Polonia, dado que se había adherido en un momento posterior, no debía verse constreñida por este. Como era de esperar, el Tribunal de Justicia negó tajantemente la interpretación polaca. El TJUE afirmó que dicha fecha “no tiene otra finalidad que determinar la fecha con anterioridad a la cual debían estar previstos en la legislación nacional los gastos que no daban derecho a la deducción

---

<sup>43</sup> Como observamos en la STJUE de 11 de septiembre de 2003, *Cookies World*, asunto C-155/01, ap. 65, el TJUE afirma que el art. 17.6 de la Sexta Directiva se aplica a la República de Austria desde la fecha de su adhesión por ser el momento en que “la Sexta Directiva entró en vigor”.

del IVA”<sup>44</sup>. En consecuencia, se concluye que “el artículo 176 de la Directiva 2006/112 no puede ser objeto de una interpretación diferente según que el Estado miembro de que se trate se haya adherido a la Unión antes del 1 de enero de 1979 o lo haya hecho con posterioridad a dicha fecha”<sup>45</sup>. La solución que propone el Tribunal de Justicia es, por tanto, la más lógica, lo que provocaría el cambio del artículo en la refundición de la normativa IVA realizada en 2006. Para los EEMM que se adhirieran con posterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva IVA la fecha en la que se fijaron las que pasarían a ser cláusulas *standstill* es la de su entrada en la CEE o posterior UE<sup>46</sup>.

Esta fecha límite para considerar válida una cláusula contraria al derecho a deducir debe entenderse de forma restrictiva y las posibles situaciones abusivas que haya generado la conducta de los EEMM así han sido interpretadas. Es el caso de la STJUE *AES-3C Maritza East 1*, en el que una sociedad búlgara reclama que una disposición nacional que restringe la deducción de determinados bienes y servicios destinados a operaciones a título gratuito infringe el art. 176 de la Directiva IVA si fue adoptada por el EM el mismo día de su adhesión a la UE. Como podemos comprobar, existe cierta picaresca por parte de Bulgaria, por cuanto justo el día que firma su entrada en la UE introduce en su regulación IVA una excepción con la intención clara de que pueda permanecer como cláusula *standstill*, pese a que anteriormente no se hubiera aplicado dicha excepción. El Tribunal de Justicia fue tajante: el art. 176 “no permite que un nuevo Estado miembro modifique su legislación interna con ocasión de su adhesión a la Unión Europea en un sentido que suponga alejar dicha legislación de los objetivos de dicha Directiva. Una modificación en ese sentido sería contraria al espíritu mismo de esta cláusula”<sup>47</sup>. El objetivo de esta norma es permitir que los EEMM, en tanto no se realice la armonización de los gastos no deducibles, puedan mantener su legislación nacional, pero no utilizar este plazo para introducir una nueva normativa o ampliar la existente con anterioridad.

---

<sup>44</sup> STJUE *Oasis East*, ap. 26.

<sup>45</sup> STJUE *Oasis East*, ap. 27.

<sup>46</sup> Como ejemplo podemos citar la recopilación de excepciones IVA que tenían los países que pasaron a ser EEMM en el año 2004, y que puede analizarse en VAN DER CORPUT, W., “VAT Options Exercised by the New Member States”, *International VAT Monitor*, Vol. 15, n° 5, 2004, pp. 326-327, donde comenta las cláusulas *standstill* de Chipre, República Checa, Hungría, Letonia, Lituania, Malta, Eslovaquia y Eslovenia.

<sup>47</sup> STJUE *AES-3C Maritza East 1*, ap. 43, repitiendo el ap. 39 de la STJUE *Magoora*.

Si en la STJUE *AES-3C Maritza East 1* el TJUE se opone a que un EM introduzca en la fecha de su adhesión una nueva excepción<sup>48</sup>, en la STJUE *Magoora* también considera contrario al art. 176 de la Directiva IVA la ampliación de una excepción existente ese mismo día. En este caso, el Gobierno polaco, con ocasión de en la adhesión a la UE, derogó una norma relativa a excepciones del derecho de deducción, sustituyéndola por otras con nuevos criterios. El Tribunal enunció la frase que hemos transcrito anteriormente referente a la improcedencia de modificar la normativa para ampliar las exclusiones en el momento de que se produjera la adhesión. En este caso, debemos tener en cuenta que las modificaciones que se pueden hacer de las cláusulas *standstill* han sido limitadas por la jurisprudencia del TJUE, como veremos en el próximo apartado. De acuerdo con la STJUE *Magoora*, las reglas aplicables a los cambios de las normas de mantenimiento del *statu quo* son extensibles en el supuesto de que se hicieran el mismo día de la entrada en la UE<sup>49</sup>.

Podemos, por tanto, extraer diferencias de la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia en ambos casos. Es claro que la introducción de una excepción nueva el día de la adhesión a la UE es contraria al espíritu de la norma, pues el art. 176 de la Directiva IVA asume la continuación de excepciones que se han aplicado a lo largo del tiempo en un EM, pero no que se pueda establecer una exclusión con la intención de que empiece a surtir efectos a partir de la aplicación del IVA comunitario. Con respecto a las modificaciones, sin embargo, el hecho de

---

<sup>48</sup> El TJUE es claro en su conclusión en la STJUE *AES-3C Maritza East 1*: “El artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en el momento de su adhesión a la Unión, un Estado miembro introduzca una limitación al derecho a deducción en aplicación de una disposición legislativa nacional que establece la exclusión del derecho a deducción de bienes y servicios destinados a entregas o a prestaciones gratuitas o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo, si tal exclusión no estaba prevista en la normativa nacional en vigor hasta la fecha de dicha adhesión”.

<sup>49</sup> STJUE *Magoora*, aps. 40-41: “40.- En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el hecho de que la República de Polonia haya derogado la Ley de 8 de enero de 1993 el día de su adhesión a la Unión Europea le impide establecer ese mismo día nuevas disposiciones que limitan el derecho a deducir el IVA soportado en las compras de carburante destinado a vehículos utilizados para una actividad sujeta al impuesto. 41.- Procede indicar que, en sí mismo, el hecho de derogar unas disposiciones internas en la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva en el ordenamiento jurídico nacional de que se trate y sustituirlas en esa misma fecha por otras disposiciones internas no permite presumir que el Estado miembro de que se trate ha renunciado a aplicar exclusiones al derecho a deducir el IVA soportado. En sí misma, tal modificación legislativa tampoco permite concluir que se ha vulnerado el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de esta Directiva, a condición, no obstante, de que dicha modificación no haya supuesto ampliar, a partir de dicha fecha, las exclusiones nacionales anteriores.”



realizarlas con motivo de entrar a formar parte de la Unión no indica en todo caso la vulneración de la normativa armonizada. Por el contrario, los efectos que tiene el hecho de realizarlo ese día son los de analizarlos como si fuera una alteración posterior a la consolidación de la exclusión *standstill*.

Esta cuestión fue tratada de manera similar en el asunto *Cookies World*, en el que una empresa austriaca consideraba contraria a Derecho una limitación a la deducción de la normativa de dicho país que no permitía deducir determinados gastos de servicios sobre automóviles si se prestaban desde otro EEMM y no desde la propia República de Austria. Más allá de la infracción sustancial de la exclusión, a efectos temporales la cláusula *standstill*, aunque correspondiente a una norma del año 1994, anterior a su entrada en la UE, que aconteció el 1 de enero de 1995, entraba en vigor el 6 de enero de 1995, es decir, cinco días después de la adhesión<sup>50</sup>. Aunque la norma fuera anterior, el TJUE consideró que la modificación que se establecía debía entenderse realizada bajo la vigencia de la Sexta Directiva y de los requisitos que esta interponía a los cambios en las normas de mantenimiento el *statu quo*. Ese caso es mucho más claro que los anteriores, pues ni siquiera desde un análisis estrictamente formal de la letra de la norma cabría entender esta nueva cláusula como anterior a la Directiva y sus cambios deberían acontecer de acuerdo con la interpretación restrictiva que establece el Tribunal de Justicia para estos casos.

La doctrina del TJUE no deja lugar a dudas en lo que se refiere a conductas claramente contrarias al espíritu de la norma. Establecer una excepción nueva o ampliar el ámbito de una exclusión el mismo día de la adhesión podría ser respetuoso con el citado artículo, pero contradice su razón de ser así como el modo en que se debe entender. Sin embargo, esta cuestión nos plantea algunas dudas. Pasar a formar parte de la UE no es un proceso corto, sino todo lo contrario. Si un Estado previera su próxima incorporación y no dejara para el final la introducción de una nueva excepción sino que la anticipara ligeramente, sobre todo vista la jurisprudencia del Tribunal, ¿cuál sería el límite considerado aceptable para entender válida dicha exclusión que pasará a conformar el conjunto de cláusulas *standstill*? Es una pregunta que nos parece difícil de responder, pues establecer un plazo estrictamente temporal podría pecar de arbitrariedad y únicamente obligaría

---

<sup>50</sup> Como afirma DE LA FERIA, aunque el Gobierno austriaco argumentó que el retraso se debía a consideraciones logísticas, el TJUE no entendió permisible que se provocara esta doble imposición en casos de transacciones idénticas pero distintas por el territorio y, además, porque se dio en un plazo posterior al de su adhesión. DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, op. cit., p. 236.

a anticipar a dicho momento la entrada en vigor de la norma. Más razonable podría resultar la fijación de este momento en el día que se cerrasen las negociaciones para la adhesión o la fecha en que esta fuera aprobada por el parlamento nacional correspondiente<sup>51</sup>. Estas cuestiones, sin embargo, quedan lejos del principio de neutralidad, que ve en todas estas exclusiones infracciones parciales que limitan el derecho de deducción y que obligan a los empresarios y profesionales a cargar con cuotas impositivas que, siquiera parcialmente, pueden estar usando en sus actividades empresariales. Para evitar que la neutralidad fiscal se vea menoscabada, cuanto mayor sea el plazo en el que se impida la introducción de excepciones que vayan a consolidarse, mejor. Sin embargo, entendemos que dado que se trata de una vulneración aceptada y admitida por la Directiva, son otros criterios los que tienen que utilizarse para concretar este plazo.

### 1.2.3.- Modificaciones permitidas de las cláusulas *standstill*

La vigencia de las cláusulas *standstill* ha sido interpretada en modo extremadamente flexible, consintiendo su aplicación prácticamente *sine die*, fundamentalmente debido al difícil acuerdo político necesario para cumplir el mandato que se estableció originariamente en la Directiva. Sin embargo, en lo restante, la interpretación en todo lo referente a estas normas nacionales, en cuanto limitativas del principio de neutralidad, debe hacerse utilizando un criterio restrictivo. Así ocurre con el plazo de inicio para considerar válida una excepción nacional, como vimos en el apartado anterior y, sobre todo, en todo lo referente a las posibles modificaciones que introduzcan los EEMM en estas disposiciones.

El TJUE ha sentado jurisprudencia sobre la materia en numerosos asuntos, siendo especialmente clarificadoras las dos Sentencias que trataron la materia en profundidad por primera vez. Ambas responden a procedimientos iniciados por la

---

<sup>51</sup> Como afirma LASIŃSKI-SULECKI cuando estudió el caso *Magoora*, la adhesión de nuevos EEMM suele estar precedida de un periodo de asociación en el que tanto la UE como dicho país avanzan en la aproximación de sus legislaciones, como por ejemplo, en el caso polaco, en el que no se le permitió incrementar sus tarifas arancelarias en los 10 años precedentes a su acceso a la UE. LASIŃSKI-SULECKI, K., “Standstill Provisions under VAT - Fuel for Polish Passenger Cars”, *International VAT Monitor*, Vol. 19, n° 1, 2008, p. 25. No sería descabellado, por tanto, pensar que este periodo podría ser el utilizado para considerar el plazo en el que los EEMM ya no pueden alterar sus excepciones, aunque, realmente, se estaría ampliando de forma impropia la fecha establecida por el art. 176 de la Directiva IVA, lo que dificulta que podamos enunciar una conclusión al respecto.

Comisión contra la República de Francia. Dichas sentencias fueron emitidas por el Tribunal de Justicia en la misma fecha y, aunque dieran un resultado diverso para las partes, positivo para la Comisión en una y para Francia en otra, el criterio para su resolución fue común en las dos. En la primera de ellas, *Comisión contra Francia*, asunto C-345/99<sup>52</sup>, la Comisión consideraba que la modificación que Francia realizó de una cláusula *standstill*, reduciendo su contenido, no era incompatible con la Directiva. Francia, que cuando entró en vigor la Sexta Directiva tenía regulada una excepción al derecho de deducción en relación con los gastos que se experimenten con respecto a todo tipo de vehículos de pasajeros, redujo en 1993 la exclusión para los vehículos de autoescuela<sup>53</sup>. Para la Comisión Europea, el art. 17.6 de la por entonces 6ª Directiva no permitía modificar las excepciones incluidas en las normas de mantenimiento del *statu quo* salvo en el caso de su supresión, ya que lo contrario estaría introduciendo una nueva norma contradictoria con el derecho de deducción. El TJUE, sin embargo, rechazó esta interpretación. Entendió que la reducción del ámbito de las exclusiones se acerca “de esta forma al objetivo de la Sexta Directiva”, con lo que dicha normativa quedaría amparada en todo caso por la Directiva IVA.

Es claro que la restricción de la excepción consigue un mayor cumplimiento del principio de neutralidad, minimizando los supuestos en que los empresarios deben cargar con una carga tributaria que no debieran, al menos en su totalidad. Este es el motivo por el que toda rectificación de una cláusula *standstill* que rebaje el alcance de las excepciones existentes es considerada compatible con la Directiva, tanto con su letra como con su espíritu. En este caso, el gasto destinado a una clase concreta de vehículos, que además van a tener un marcado uso empresarial, como los que sirven para el aprendizaje de nuevos conductores, va a pasar a ser deducible conforme a las reglas generales, es decir, se podrá cuantificar el uso privado que se haga del mismo, sin que exista una exclusión que implique una obligación de soportar íntegramente su cuota soportada. Se consigue, con ello, que los empresarios sólo experimenten un exceso de gravamen tributario por la

---

<sup>52</sup> STJCE de 14 de junio de 2001, *Comisión contra República Francesa*, asunto C-345/99.

<sup>53</sup> STJCE *Comisión contra Francia 1*, ap. 8: “A este respecto, el artículo 273 septies A del code général des impôts (Ley general tributaria), en la versión resultante de la Ley 91-716, de 26 de julio de 1991 (JORF de 27 de julio de 1991, p. 9955; en lo sucesivo, «code général des impôts»), establece:

«El impuesto sobre el valor añadido correspondiente a las compras, importaciones, adquisiciones intracomunitarias, entregas y servicios efectuados a partir del 1 de enero de 1993 dejará de estar excluido del derecho a deducción en lo que respecta a los vehículos destinados exclusivamente a la formación de conductores.»”

parte en que se usa el vehículo de forma no empresarial, incrementando la neutralidad del régimen IVA francés.

Lo contrario ocurre en el segundo caso en que la Comisión denunció a Francia<sup>54</sup>. Este asunto es muy completo y en él se plantea un estudio detallado de las modificaciones que se pueden hacer sobre las normas nacionales de mantenimiento del *statu quo*. La Comisión inicia un procedimiento de infracción sobre los cambios en la normativa francesa referente a la prohibición de deducir el IVA soportado en la compra de gasóleo para uso como combustible de vehículos. Esta excepción existía con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva, por lo que se convirtió en cláusula *standstill* en tal fecha. “Entre 1982 y 1991, dicha prohibición de deducción del IVA sufrió varias modificaciones. Así, el porcentaje de deducción autorizado pasó progresivamente del 10 % en 1982 al 90 % en 1991”, y en 1998 fue prohibida de nuevo la deducción en su totalidad, como ocurría originariamente<sup>55</sup>. La Comisión entendió que el restablecimiento de la excepción que había sido minorada progresivamente en la normativa francesa era contradictoria con el art. 17.6 de la Sexta Directiva<sup>56</sup>. Francia, por el contrario, consideraba que la interpretación adecuada no permitiría ampliar la excepción más allá de los límites originales, pero sí que, dentro de dicha excepción, ésta se pudiera ampliar o rebajar temporalmente en caso de razones justificadas, tal como pudieran ser las medioambientales<sup>57</sup>.

---

<sup>54</sup> STJCE de 14 de junio de 2001, *Comisión contra República Francesa*, asunto C-40/00.

<sup>55</sup> STJUE *Comisión contra Francia*, asunto C-40/00, aps. 6-7.

<sup>56</sup> STJUE *Comisión contra Francia*, asunto C-40/00, ap. 13: “La Comisión sostiene que la legislación francesa controvertida, al restablecer una exclusión del derecho a deducción del IVA que grava el gasóleo utilizado como carburante de vehículos para los que no existe deducción, no está amparada por la excepción prevista en el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva e infringe el artículo 17, apartado 2, de dicha Directiva. En efecto, según la Comisión, el artículo 17, apartado 6, no permite a un Estado miembro volver a introducir *a posteriori* una excepción que fue suprimida, aun parcialmente, restableciendo una exclusión total del derecho a deducción del IVA que grava ciertos gastos. Contrariamente a lo que sostienen las autoridades francesas, los Estados miembros no disponen de una facultad discrecional ilimitada para adaptar y modificar, según sus propios criterios, un régimen nacional de excepciones siempre que no agraven la situación existente en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva.”

<sup>57</sup> STJUE *Comisión contra Francia*, asunto C-40/00, ap. 14: “Según el Gobierno francés, el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva no impide que un Estado miembro modifique las exclusiones que existían en el momento en que entró en vigor la citada Directiva siempre que las modificaciones que se introduzcan no incrementen el porcentaje de exclusión por encima de la cantidad inicialmente fijada ni extiendan las exclusiones existentes a categorías de bienes o servicios no afectadas cuando se produjo dicha entrada en vigor. Por tanto, estima que la legislación controvertida es compatible con la Sexta Directiva.”

El Tribunal, haciendo referencia a la otra Sentencia del mismo día en que había dado la razón a la República Francesa, afirmó que la reducción del ámbito de aplicación de una excepción a la deducción era compatible con la Directiva, sin embargo, declara lo contrario en relación con una posible ampliación de su contenido. En este caso no existía una extensión de la cláusula inicial, sino únicamente un retorno a la excepción originaria, de aplicación más amplia que la existente tras las modificaciones comentadas. El TJUE, pese a las diferencias de estos cambios normativos, entendió que esta circunstancia debía entenderse de la misma manera que una ampliación de la normativa inicial, cuando estableció: “Lo mismo cabe afirmar de cualquier modificación posterior a la entrada en vigor de la Sexta Directiva que amplíe el ámbito de las exclusiones aplicables inmediatamente antes de la citada modificación”<sup>58</sup>.

La interpretación que propone el Tribunal de Justicia resultó novedosa. Los cambios en la normativa de una cláusula *standstill* vigente serían analizados con respecto a la regulación de aplicación en el momento del cambio, y no con la que se consolidara inicialmente en el momento de la entrada en vigor de la Sexta Directiva o en la fecha de adhesión a la Unión. Los efectos de este criterio jurisprudencial son claros y, además, beneficiosos en lo que se refiere al principio de neutralidad<sup>59</sup>. Los EEMM no pueden ampliar en ningún caso el ámbito de aplicación de una excepción a la deducción y, en caso de practicar cualquier clase de reducción en dicho espectro de gastos, el cambio deviene firme e inmutable, no pudiendo volverse a la situación inicial, sino únicamente disminuirse aún más los supuestos que en ella quepan. Esto implica que los EEMM únicamente pueden legislar en pos de una mejor neutralidad fiscal de sus normativas y que los avances que se realicen en el cumplimiento de este principio se consideran puntos de no retorno o de neutralidad ganada.

---

<sup>58</sup> STJUE *Comisión contra Francia*, asunto C-40/00, ap. 18.

<sup>59</sup> PIASENTE resume en cuatro puntos las conclusiones generales que se pueden extraer de las dos Sentencias *Comisión contra Francia*: “hanno stabilito che mantenere le esclusioni esistenti nel momento dell’entrata in vigore della Sesta direttiva significa per gli Stati membri: a) non poter introdurre nuove esclusioni del diritto a detrazione; b) poter modificare in senso restrittivo della deroga al diritto a detrazione le esclusioni già esistenti; c) non poter estendere esclusioni già esistenti; d) non poter reintrodurre in tutto o in parte esclusioni già esistenti; d) non poter reintrodurre in tutto o in parte esclusioni esistenti al momento dell’entrata in vigore della Sesta direttiva e successivamente soppressa in tutto o in parte”. PIASENTE, M., “Il punto sull’interpretazione della Corte di Giustizia delle Comunità europee dell’art. 17, comma 6, Sesta direttiva, in tema di limiti oggettivi al diritto a detrazione”, *Rivista di Diritto Tributario*, f. 9, 2001, p. 133.

Quizás esta regla de interpretación pueda tener también una consecuencia perversa. Si la reducción de una cláusula *standstill* no permite volver a la situación inicial, es difícil pensar que los EEMM serán proclives a dicha pérdida de potestad tributaria. Podríamos pensar que permitirles retornar a la aplicación extensa originaria otorgaría flexibilidad para que los EEMM, en función de sus necesidades, puedan hacer como Francia y rebajar la excepción y, en momentos de necesidad volver a retomarla. La situación actual nos lleva a pensar que será poco probable que los EEMM puedan reducir una norma de mantenimiento del *statu quo* por el riesgo de poder necesitar en un futuro dichos ingresos recaudatorios. Sin embargo, si nos abstraemos de la realidad política, es evidente que el criterio fijado por el TJUE tiene como objetivo claro potenciar el principio de neutralidad en lo que se refiere a las cláusulas *standstill*.

Es interesante aludir al principio de neutralidad en lo relacionado con las cláusulas *standstill*, pues no en todo caso va a estar claro si los cambios en la normativa nacional conllevan una ampliación o reducción de su contenido. Esto fue lo ocurrido en la citada STJUE *Magoora*. En ella se trae a colación la excepción que tenía establecida Polonia con referencia al gasto en combustible para determinados vehículos<sup>60</sup>. El litigio se presenta, en primer lugar, porque el día de su entrada en la UE, como hemos comentado, Polonia modificó los criterios de aplicación de la citada exclusión<sup>61</sup>. Existe una segunda cuestión en esta Sentencia, originada por la ampliación posterior de esta norma, en la que no vamos a entrar ya que, como se extrae de lo hasta aquí concluido, sería contraria en todo caso a la Directiva IVA, y así lo determinó el Tribunal de Justicia en la segunda parte de la resolución<sup>62</sup>.

---

<sup>60</sup> STJUE *Magoora*, ap. 4: “El artículo 25, apartado 1, número 3a, de la Ley de 8 de enero de 1993, relativa al impuesto sobre bienes y servicios y a los impuestos especiales (Dz. U n° 11, posición 50), en su versión vigente a 30 de abril de 2004 (en lo sucesivo, «Ley de 8 de enero de 1993»), establecía lo siguiente:

«No darán derecho a una reducción del importe del impuesto ni a una devolución de la diferencia con respecto al impuesto devengado las compras por parte del sujeto pasivo de productos tales como la gasolina, el gasoil o el gas utilizados para la propulsión de automóviles particulares o de otros vehículos con una carga autorizada inferior o igual a 500 kg.»

<sup>61</sup> STJUE *Magoora*, ap. 7.

<sup>62</sup> Encontramos un estudio en profundidad de esta sentencia en LASIŃSKI-SULECKI, K., “Standstill Provisions under VAT...”, *op. cit.*, pp. 22-26, que concluye afirmando lo absurdo de permitir, desde un punto de vista teleológico, medidas de transición que sean posteriormente objeto de retención y que deroguen el derecho de deducción consolidándose como cláusulas *standstill*, estando de acuerdo con la solución adoptada por el TJUE en este caso.

El TJUE no modificó su doctrina manifestada en pronunciamientos precedentes. Dado que, como hemos comentado, el hecho de hacer la modificación el día de la adhesión a la UE no tiene efectos singulares, sino que debe entenderse como un cambio normativo de una cláusula *standstill* ya consolidada, el punto de vista se torna hacia el estudio de los efectos de los nuevos criterios. Si bien encomienda a los Tribunales nacionales el análisis de esta cuestión, enuncia que si los efectos de las novedades legislativas tienen como efecto la ampliación de la excepción, esta sería contraria a derecho. Resulta especialmente relevante que para esta actuación el TJUE encomiende al órgano jurisdiccional nacional el respeto, tanto “a la luz de la letra” como a “la finalidad de la Sexta Directiva con objeto de alcanzar los resultados que ésta persigue, dando prioridad a la interpretación de las normas nacionales que mejor se ajuste a dicha finalidad, para llegar así a una solución compatible con las disposiciones de dicha Directiva”<sup>63</sup>. Así, aunque con esta Sentencia el Tribunal de Justicia no establece elementos adicionales que alteren su doctrina establecida, y no proporciona al juez nacional indicios o datos sobre los que basar su decisión, sí hace una defensa clara de la finalidad de la normativa IVA, cuyo principio rector es el de neutralidad fiscal. Este principio deberá ser fundamental en la labor del remitente de la cuestión prejudicial pues su valoración ha de sustentarse en si los nuevos criterios de la Ley del IVA polaca menoscaban la neutralidad fiscal ampliando la imposibilidad de deducir o, por el contrario, si este EM ha rebajado la aplicación de esta excepción, consolidando para el futuro una cláusula *standstill* de menor extensión.

Esta doctrina del Tribunal de Justicia atiende en exclusiva a los resultados provocados por la modificación de la normativa nacional, aunque sea el juez patrio el que deba analizarla. Incluso en el supuesto de que la modificación realizada por un EM no tuviera intención de ampliar una cláusula *standstill*, si el resultado final tiene estos efectos, será contraria a la Directiva IVA. Así ocurrió en la citada STJUE *Puffer*, en la que la norma nacional que impedía la deducción total de inmuebles de uso mixto, obligando a la afectación parcial, fue modificada por la República Austriaca introduciendo nuevos criterios y procedimientos. La nueva norma, de acuerdo con “la intención expresa del legislador nacional, debía mantener el resultado de esta exclusión, pero que, considerada aisladamente, autoriza las deducciones, debido a un error de interpretación del Derecho comunitario cometido por el legislador nacional”<sup>64</sup>.

---

<sup>63</sup> STJUE *Magoora*, ap. 44.

<sup>64</sup> STJUE *Puffer*, ap. 72.

Según esta Sentencia, además de la ampliación del ámbito de aplicación, estaría prohibido modificar la cláusula de manera que sus procedimientos fueran distintos y no pudieran asimilarse a los de la excepción originaria: “Por tanto, cabe considerar que, aun cuando no pueda excluirse que garanticen resultados en esencia idénticos, las legislaciones antigua y nueva se basan en una lógica diferente y han establecido procedimientos diferentes, de modo que la nueva legislación no puede asimilarse a la legislación existente en la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva”<sup>65</sup>. Es lógico pensar que el hecho de que el legislador haya realizado esta modificación basándose en una interpretación errónea de la normativa armonizada no es justificación para su decisión, ni validaría la nueva cláusula *standstill* introducida, tal como afirmó la AG SHARPSTON<sup>66</sup>. En conclusión, en los supuestos de modificaciones parciales o cambios de criterios similares lo único a observar para determinar la corrección de las normas introducidas debe ser el efecto que causen sobre la neutralidad de la deducción, es decir, si se amplía el espectro de gastos excluidos de este derecho o si se reduce. Sin embargo, si lo que se está generando es una regla de *statu quo* radicalmente distinta, basada en procedimientos diversos y no asimilables, el Tribunal de Justicia considera que no haría falta observar su repercusión, ya que se estaría introduciendo una cláusula *standstill* nueva, y las únicas excepciones posibles son las existentes originariamente.

Por último, queremos comentar los pronunciamientos que ha realizado el TJUE en lo referente a los modos en que puede afectarse al ámbito de aplicación de estas reglas de *statu quo* pues, si bien hemos analizado Sentencias en las que las modificaciones provienen todas de cambios legislativos, el Tribunal también se ha pronunciado en el caso de doctrinas administrativas que le afecten. Podemos referirnos, en primer lugar, a la citada STJCE *Metropol*. En ella una circular ministerial emitida en la República de Austria tenía los efectos de excluir determinados gastos sobre vehículos del derecho a la deducción. No se trataba de un cambio legislativo que ampliara el contenido de una cláusula *standstill*, sino de un reglamento de naturaleza administrativa. Hay que recordar que el art. 176 de la Directiva IVA se refiere a la “legislación nacional” de los EEMM. Sin embargo, para el TJUE “el concepto de «legislación nacional», en el sentido del artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, no se refiere únicamente a los

---

<sup>65</sup> STJUE *Puffer*, ap. 93.

<sup>66</sup> Conclusiones de la Abogado General SHARPSTON, E., presentadas el 11 de diciembre de 2008 en el asunto C-460/07, *Sandra Puffer*.



actos legislativos propiamente dichos, sino también a los actos administrativos así como a la práctica administrativa de las autoridades públicas del Estado miembro en cuestión”<sup>67</sup>.

Un razonamiento similar tuvo lugar en la STJCE *Danfoss y AstraZeneca*<sup>68</sup>. Este asunto versaba sobre una cláusula *standstill* referenciada a los gastos de comidas del personal y de representación. La normativa excluía su deducción salvo en lo referente a las “comidas ofrecidas gratuitamente por los comedores de empresa al personal y a las relaciones comerciales”<sup>69</sup>. En el ap. 42 de dicha Sentencia el Tribunal de Justicia expresó, junto con la vigencia temporal del contenido de esta cláusula<sup>70</sup>, el hecho de que, a efectos de analizar los cambios en las normas de *statu quo*, “no sólo se deben tener en cuenta los actos legislativos propiamente dichos, sino también los actos administrativos, así como la práctica administrativa de las autoridades públicas del Estado miembro en cuestión”. Así, junto con los reglamentos sobre la materia, el TJUE también tendría en consideración los distintos actos y prácticas administrativas, por lo que si éstas ampliaban el ámbito de aplicación de una excepción a la deducibilidad de un gasto, serían contrarias a la Directiva como si de leyes se tratase.

La extensión del concepto de legislación nacional en lo relacionado con las cláusulas *standstill* nos suscita dos reflexiones distintas. Por un lado, es claro suponer que las infracciones al art. 176 de la Directiva IVA no puedan provenir únicamente de cambios legislativos, sino de toda ampliación del ámbito de aplicación de una excepción, provenga de cualquier tipo de acto normativo. Pensar lo contrario llevaría a que estas exclusiones estarían en manos de los EEMM, pudiendo actuar sobre ellas a través de disposiciones reglamentarias y de prácticas administrativas y menoscabaría el objetivo del citado artículo. Sin embargo, nos planteamos los efectos que pueda tener esta extensión de las normas que afecten a las reglas de *statu quo*, por cuanto puedan consolidar criterios distintos a los de las leyes que, de acuerdo con lo que hemos visto, supusieran un punto de no retorno recuperable para un EM. Si una interpretación de la Administración tributaria

---

<sup>67</sup> STJCE *Metropol y Stadler*, ap. 49.

<sup>68</sup> STJCE de 11 de diciembre de 2008, *Danfoss y AstraZeneca*, asunto C-371/07.

<sup>69</sup> STJCE *Danfoss y AstraZeneca*, ap. 40.

<sup>70</sup> STJCE *Danfoss y AstraZeneca*, ap. 42: “En el caso de autos, es obligado declarar que, al establecer mediante una práctica administrativa, que permaneció en vigor desde noviembre de 1978 hasta el año 1999, un derecho a deducción íntegra del IVA soportado correspondiente al suministro de alimentos y bebidas por los comedores de empresa, la Administración danesa se abstuvo de introducir posteriormente una limitación del derecho a deducción de dicho impuesto”.

redujese los gastos en los que se proyecta una excepción nacional amparada en el art. 176 de la Directiva IVA, entender que la neutralidad “ganada” quedaría consolidada, pese a que la Ley del impuesto no hubiese sido modificada, puede ser excesivo<sup>71</sup>.

Consideramos que, aunque el principio de neutralidad se vea reforzado con cualquier reducción de una cláusula *standstill*, obligar a un Estado a respetar las interpretaciones que hayan podido realizar los centros directivos de la Administración tributaria nacional, que no podría ser recuperable a la situación anterior, iría en contra del principio de legalidad. En este supuesto y por virtud de la interpretación del TJUE, la soberanía nacional, representada en el Parlamento, se vería vinculada y constreñida por una actuación de un órgano administrativo o, incluso, podría pensarse lo mismo de las interpretaciones de los Tribunales nacionales. Criticamos este efecto potencial y consideramos que, si bien debe entenderse contraria a la Directiva cualquier actuación que expanda una cláusula *standstill*, las normas inferiores a la Ley no deberían consolidar reducciones de su contenido que, posteriormente, no pudieran recuperarse a través de clarificaciones de la Ley.

#### 1.2.4.- Cláusulas *Standstill* y neutralidad fiscal

La conclusión general que se puede realizar sobre las cláusulas *standstill* es compleja. Suponen una infracción clara del principio de neutralidad en su vertiente interna, pues implican excepciones al derecho a deducir gastos que pueden ser utilizables en la actividad económica. Dado que el único motivo por el que se perpetúan en el tiempo es la incapacidad de los EEMM para ponerse de acuerdo sobre la armonización pendiente en la materia, la vulneración de la neutralidad fiscal permanece, y todos los esfuerzos del Tribunal de Justicia han ido dirigidos a minimizar estos daños. El menoscabo de este principio tiene como única justificación que los casos en los que se ha permitido la pervivencia de reglas nacionales distintas versan sobre bienes y servicios en los que existe un riesgo importante de que su uso real sea privado, utilizándose el derecho de deducción de modo fraudulento.

---

<sup>71</sup> No planteamos el supuesto de la actuación administrativa que amplía la aplicación de la exclusión pues esta es, directamente, contraria a la Directiva y deberá ser anulada por los Tribunales nacionales correspondientes.

Así, la neutralidad fiscal cede ante otros criterios, como el de conseguir una tributación efectiva o la lucha contra el fraude. Ello no es óbice para que la distorsión de competencia exista, y así lo ha entendido el Tribunal de Luxemburgo, que ha obrado en consecuencia. Sean los gastos a los que resultan aplicables estas normas de mantenimiento del *statu quo*, que deben ser respetuosas con la exclusión de la 2ª Directiva, o el plazo en que fueron introducidas, que no debe ser objeto de abuso por parte de los EEMM, la interpretación del TJUE se ha fundamentado en todo momento en criterios restrictivos<sup>72</sup>. Además, en lo que respecta a posibles modificaciones de estas cláusulas, como hemos visto, se prohíbe cualquier ampliación de su aplicación y, en el caso de una reducción, se considera “neutralidad ganada”, y resulta un punto de no retorno hacia la exclusión primitiva. Todo tiene una dirección fundamental, limitar en lo posible los efectos contrarios a la neutralidad de estas excepciones, en algunas ocasiones llegando el Tribunal a realizar, incluso, afirmaciones de difícil encaje con otros principios jurídicos del Derecho comunitario.

Estas excepciones, por otro lado, no ponen únicamente en duda la vertiente interna de la neutralidad fiscal, sino también la externa. Se trata de ataques claros al espíritu y al régimen general de la Directiva IVA que, además, no se aplican de forma armonizada en los distintos EEMM, sino que la regulación va a ser diversa en cada uno de ellos<sup>73</sup>. Esto provoca que las distorsiones en determinados sectores

---

<sup>72</sup> En este sentido, DE LA FERIA concluye que el Tribunal de Justicia, aunque ha tenido que aceptar que las cláusulas *standstill* se apliquen también a gastos estrictamente profesionales y no sólo a los que no lo sean, ha actuado en todo lo demás siempre en la búsqueda de limitar el impacto negativo de estas cláusulas en el sistema IVA, incluso cuando ha permitido que las excepciones se mantengan en el tiempo más allá de los 4 años inicialmente considerados. Pese a todo, la autora entiende que en lo que respecta a los gastos estrictamente profesionales una actuación en sentido contrario del TJUE podría haber incrementado el respeto al sistema IVA: “However, the questions which should be asked in terms of the overall Court of Justice’s case law on the standstill clause, are whether the Court’s approach to the validity and scope of the clause or, whether the Court could have gone further in order to limit the negative effects of the clause? The answers to these questions have to be that the Court’s approach to temporal requirements does not counteract the effects of its approach to validity, and mostly scope, and that the Court could have indeed gone further in order to limit the negative impact of the clause in EU VAT system [...]”. DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, *op. cit.*, pp. 139-140.

<sup>73</sup> Una afirmación similar realiza PIASENTE, que llega a una conclusión que nos parece muy acertada: “Ma se il pregiudizio deve essere qualificato e consiste nel rendere praticamente inapplicabile il sistema, non si vede in quali casi ciò possa ravvisarsi, salvo ipotizzare che uno Stato membro abbia escluso tutti o quasi tutti i beni e servizi di ogni genere dal diritto a detrazione, un’ipotesi di tal genere, però, non riguarderebbe semplicemente il diritto a detrazione, ma significherebbe che lo Stato in questione avrebbe introdotto nel suo ordinamento un’imposta sulla cifra d’affari diversa dall’imposta sul valore aggiunto voluta dalle autorità comunitarie, della

de negocio puedan ser de gran magnitud, pues en unos países determinados gastos, por ejemplo en automóviles o combustible, será objeto de deducción y en otros no. Las consecuencias que podemos intuir son claras: los empresarios o profesionales que tengan este tipo de gastos dentro de los elementos clave de su cuenta de pérdidas y ganancias tendrán mayor interés en establecerse en un país que no tenga esta exclusión. Podría afirmarse que los EEMM pueden acabar con estas excepciones para impedir la fuga de dichos operadores, sufriendo el descenso en la recaudación, pero manteniendo la residencia de los agentes económicos. Ese análisis, sin embargo, entra en otro plano, más propio de la competencia fiscal, pero muy lejano del principio de neutralidad. Estos empresarios pueden ver condicionadas sus decisiones por motivos tributarios y eso, en todo caso, y aunque pueda solucionarse si los EEMM eliminan esta cláusula, es contrario a la neutralidad y provoca distorsiones en el mercado interno.

### **1.3.- Excepciones y exclusiones susceptibles de ser solicitadas**

#### **1.3.1.- Excepciones por motivos coyunturales y de lucha contra el fraude fiscal**

Las cláusulas *standstill* no son las únicas excepciones al derecho de deducción que los EEMM pueden introducir en sus legislaciones nacionales y que rompen la neutralidad fiscal del régimen general del IVA. Anteriormente comentamos que aquellos países que no contaran con exclusiones a la deducción con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva o de su adhesión a la UE se encontraban con menores posibilidades de impedir este instituto jurídico en los casos mencionados que otros, aunque esto redundara en un mayor cumplimiento del principio de neutralidad en su normativa. La Directiva IVA contempla dos supuestos en los que los EEMM pueden solicitar que se les permita introducir nuevas particularidades e impedimentos en la efectividad de este

---

quale, come abbiamo visto, è elemento essenziale la detrazione. Con ciò lo Stato si sarebbe reso radicalmente inadempiente rispetto al recepimento delle direttive comunitarie, non solo pregiudicando il sistema generale del diritto a detrazione, ma ponendosi al di fuori del sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto. Ed, allora, non sembra ci sarebbe spazio per parlare di deroghe legittime o illegittime, perché il sistema che dovrebbe essere derogato, in realtà, non avrebbe trovato applicazione". PIASENTE, M., "Il punto sull'interpretazione della Corte di Giustizia...", *op. cit.*, pp. 131-132.

derecho de crédito (u otros aspectos del impuesto en el supuesto de la lucha contra la evasión).

La primera alternativa se encuentra en el art. 177 de la Directiva IVA, donde se establece: “Prevía consulta al Comité del IVA, cada Estado miembro podrá, por razones coyunturales, excluir total o parcialmente del régimen de deducciones algunos o todos los bienes de inversión u otros bienes”. Este artículo introduce la posibilidad de que los EEMM practiquen exclusiones sobre este derecho, pero con determinados límites. Aunque profundizaremos sobre sus requisitos en el siguiente apartado, debemos hacer varias reflexiones sobre su impacto en la neutralidad fiscal. La primera de ellas es referente al motivo que puede originar que un país de la UE decida restringir el ejercicio de este derecho de crédito. No se trata de una posibilidad que no requiera ser justificada debidamente, ni se trata de una capacidad de los EEMM discrecional en todo caso, sino que debe ir dirigida a paliar situaciones de la coyuntura o del ciclo económico en las que disminuir la deducibilidad de determinados gastos pueda ayudar a una mejor respuesta a dicha circunstancia<sup>74</sup>.

Es fácil pensar en supuestos en los que en un momento de crisis económica el Estado pueda aspirar a incrementar su recaudación para reducir el déficit o aumentar el gasto público y cómo el impedimento de este crédito de impuesto puede conseguir estos efectos. Sin embargo, no es la única finalidad que puede pretenderse con la introducción de estas excepciones. Prohibir la deducción de determinados elementos, como pueden ser los bienes de inversión, conllevaría incrementar su precio considerablemente, lo que implicaría influir directamente en los costes relativos existentes en el mix de factores de producción que se compone de factor capital y el factor trabajo, haciendo la contratación de este segundo más atractiva al no llevar aparejado IVA alguno. Así, no permitir el crédito tributario sobre las cuotas soportadas, por ejemplo, en la compra de maquinaria u otro inmovilizado, puede tener un objetivo indirecto de fomento de la contratación de personal y de empleo de mayor capital humano en vez de elementos físicos.

De hecho, a diferencia de lo que ocurre en el comentado art. 176 de la Directiva IVA, las excepciones que pueden ser solicitadas, de acuerdo con la letra

---

<sup>74</sup> Como observamos, en el artículo de la Directiva en lengua castellana sólo se hace referencia a situaciones coyunturales que, en terminología económica, y como término antónimo de fenómeno estructural, hace referencia a una situación temporal y no permanente. En el mismo artículo en lengua inglesa, sin embargo, las excepciones pueden solicitarse por razones del ciclo económico –*cyclical economic reasons*–, lo que nos parece una terminología mucho más precisa y apropiada que hablar exclusivamente de “coyuntura”.

de la norma, no se limitan a aquéllos gastos que tienen una especial complejidad de prueba de su uso mixto. Por el contrario, el art. 177 establece una posibilidad de exclusión que abarca “algunos o todos los bienes de inversión u otros bienes”. La referencia a los bienes de inversión es debida a que son aquéllos en los que la suma deducible alcanza una mayor cuantía, por lo que alterar su coste condiciona decisivamente las decisiones de las empresas y, además, puede conseguir un incremento drástico de la recaudación impositiva. No obstante, del tenor literal del artículo se puede extraer claramente que esta posibilidad no se limita a dicho inmovilizado, sino que es perfectamente extensible a otros gastos.

Es evidente la infracción de neutralidad que estas excepciones suponen. El supuesto que hemos planteado fomenta, sin duda, que los agentes económicos no opten por aquella decisión de combinación de factores óptima, sino que la carga adicional que deben soportar por los bienes adquiridos, sobre todo si son de amortización muy prolongada en el tiempo y alto valor, les condiciona y dirige sus decisiones económicas. La vertiente interna de este principio requería que la tributación no se erigiera como un factor real de coste, para que no distorsionara dicha libre toma de decisiones. Si bien en el artículo analizado en el apartado anterior las cláusulas *standstill* tenían como razón de ser la complejidad y las posibilidades de fraude existente en bienes que pudieran ser usados para consumo privado, en este caso la motivación es diversa. Se trata de influir en el ciclo económico a través de medidas tributarias, en otras palabras, conseguir lo opuesto a lo que aspira la neutralidad fiscal. El principio que estudiamos cede, de nuevo, ante pretensiones que parecen tener carácter predominante, siquiera de forma temporal. No somos nosotros los encargados de valorar si estas razones político-económicas son de suficiente calado como para apartar el cumplimiento del que debe ser clave de bóveda del IVA. Lo que sí debemos hacer es no poner paños calientes y declarar lo evidente: supeditar la estructura del impuesto y su funcionamiento va mucho más allá de cambiar tipos impositivos o establecer exenciones dentro de lo permitido. Se trata de introducir anomalías en la configuración del IVA, haciéndolo mutar hacia un gravamen que recae sobre el empresario y no sobre el consumidor final.

La vulneración de la neutralidad interna, además, podría conllevar una infracción de la vertiente externa del principio que introdujese distorsiones en el conjunto del mercado interno. Por ejemplo, si pensamos en que se establece la prohibición de deducir el IVA sobre la compra de maquinaria pesada exclusivamente cuando fuese adquirida en el EM que introduce la excepción, los empresarios únicamente tendrían que realizar una importación de la misma o una

adquisición intracomunitaria para evitar este gravamen adicional. Por ello, el segundo párrafo del art. 177 de la Directiva IVA amplía el objeto de las excepciones que pueden solicitar los EEMM para que esta prohibición no se limite a las operaciones interiores sino que se extienda al resto de hechos imposables: “Para mantener condiciones de competencia idénticas, los Estados miembros podrán, en vez de negar la deducción, gravar los bienes que el sujeto pasivo haya fabricado por sí mismo o haya comprado en la Comunidad, o haya importado, de manera que esta tributación no sobrepase la cuantía del IVA que gravaría la adquisición de bienes similares”. Con ello, al menos, se consigue mantener la neutralidad externa y el carácter equilibrado de la situación para el conjunto del mercado interior. Lo contrario hubiera vaciado de contenido cualquier excepción introducida por un EM y, además, hubiera incentivado a los empresarios y profesionales nacionales a comerciar con operadores extranjeros o a producir ellos mismos los bienes objeto de dicha anomalía.

Junto con la contenida en el art. 177, la Sección 1 del Capítulo II del Título XIII de la Directiva IVA introduce la posibilidad de establecer excepciones, concretamente “Medidas de simplificación y prevención relativas a los fraudes o a las evasiones fiscales”. Dentro de esta Sección se encuentran dos artículos. El primero de ellos, el art. 394, permite que los EEMM mantengan las medidas especiales que tuvieran establecidas en sus regulaciones antes de 1 de enero de 1977 con determinadas condiciones<sup>75</sup>. El art. 395, por su parte, establece el procedimiento por el que los EEMM pueden solicitar nuevas excepciones<sup>76</sup>. Estas

---

<sup>75</sup> Art. 394 de la Directiva IVA: “Los Estados miembros que el 1 de enero de 1977 aplicaban medidas especiales con el fin de simplificar la recaudación del impuesto o evitar determinados fraudes o evasiones fiscales podrán mantenerlas a condición de que las hayan comunicado a la Comisión antes del 1 de enero de 1978 y de que las medidas de simplificación se ajusten al criterio establecido en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 395”.

<sup>76</sup> Art. 395 de la Directiva IVA: “1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que introduzca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal.

Las medidas cuyo propósito sea la simplificación del procedimiento de cobro del impuesto, no podrán afectar, salvo que sea de forma poco significativa, a la cuantía global de los ingresos fiscales del Estado miembro recaudados en la fase de consumo final.

2. El Estado miembro que desee introducir la medida a que se refiere el apartado 1, enviará una solicitud a la Comisión y facilitará a ésta toda la información necesaria. Si la Comisión considera que no posee toda la información necesaria, dispondrá de un plazo de dos meses a partir de la recepción de la solicitud para ponerse en contacto con el Estado miembro interesado e indicarle la información adicional que necesita.

peticiones deberán ser trasladadas a la Comisión, que propondrá al Consejo su aprobación, siendo su beneplácito el que dará lugar a la introducción de la nueva excepción en la legislación nacional<sup>77</sup>.

Como observamos, se trata de un marco genérico y de contenido muy amplio, ya que el art. 395 de la Directiva IVA no hace referencia a los campos en los que se pueden introducir exclusiones. Además del derecho a la deducción se han admitido excepciones en relación a la sujeción al impuesto, aplicación territorial, base imponible, lugar de imposición de las prestaciones de servicios, etc.<sup>78</sup> Es difícil hacer un análisis específico de la incidencia de estas excepciones en el principio de neutralidad ya que, como afirma la propia Comisión Europea, se trata de “una amalgama de normas particulares y cambiantes en los Estados miembros, que aumenta la complejidad del sistema del IVA, especialmente para las empresas que operan en varios Estados miembros, y dificulta la aplicación de unas condiciones de igualdad a las empresas de la UE”<sup>79</sup>. Pese a la difícil expresión de reflexiones generales dada la diversidad de exclusiones sí podemos afirmar que se trata de un nuevo caso en el que el principio de neutralidad, en la mayor parte de las ocasiones, va a ceder a favor del cumplimiento de otros principios, concretamente la lucha contra el fraude. Junto con la vulneración que pueden suponer muchas de estas medidas individualmente consideradas, es evidente que

---

Una vez que la Comisión disponga de toda la información pertinente para la ponderación de la solicitud, lo notificará al Estado miembro requirente dentro del mes siguiente y transmitirá la solicitud, en la lengua original, a los demás Estados miembros.

3. Dentro de los tres meses siguientes al envío de la notificación mencionada en el segundo párrafo del apartado 2, la Comisión presentará al Consejo una propuesta apropiada o, si tiene objeciones que plantear a la solicitud de excepción, una comunicación en la que expondrá esas objeciones.

4. El procedimiento de los apartados 2 y 3 deberá completarse, en cualquier caso, en un plazo de ocho meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud por la Comisión.

5. En los casos de urgencia imperiosa a que se refiere el artículo 199 ter, apartado 1, el procedimiento establecido en los apartados 2 y 3 deberá concluirse en un plazo de seis meses a partir de la fecha en que la Comisión haya recibido la solicitud.”

<sup>77</sup> Encontramos un análisis del procedimiento de aprobación de las excepciones del art. 395 de la Directiva IVA así como de las novedades que ha propuesto la Comisión en LAWRENCE, N., “New EU procedures for derogations and implementations”, *International VAT Monitor*, Vol. 14, n° 4, 2003, pp. 285-286.

<sup>78</sup> La UE proporciona una lista de las distintas excepciones que han introducido los EEMM y que puede encontrarse en el siguiente enlace, consultado el 9 de febrero de 2015: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/key\\_documents/table\\_derogations/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/table_derogations/index_en.htm)

<sup>79</sup> COM (2010) 695 final, *Libro verde para el futuro del IVA*, op. cit., p. 16.



lo que constata la Comisión, la excesiva complejidad del sistema IVA no sólo perjudica a la neutralidad fiscal, sino que pone en riesgo el funcionamiento del mercado interior así como la propia competitividad de la UE.

### 1.3.2.- Requisitos de las excepciones por motivos coyunturales

El citado art. 177 de la Directiva IVA permite a los EEMM establecer exclusiones del derecho a deducir las cuotas soportadas pero con dos requisitos claros. El primero de ellos es que se haya hecho la preceptiva consulta al Comité del IVA, mientras que el segundo es que las excepciones respondan a motivos de coyuntura económica, siendo esta, por definición léxica, temporal y no definitiva<sup>80</sup>.

Son varios los asuntos en los que el Tribunal de Justicia se ha debido pronunciar en contra de la validez de una excepción en la que no se cumplió con el deber de requerir al Comité IVA su parecer. Así ocurrió en la repetidamente citada *STJCE Metropol y Stadler*<sup>81</sup>. En esta sentencia el Tribunal remitente afirmaba que la excepción que planteaba la República de Austria sobre los gastos de determinados vehículos se había hecho “sin consulta previa al Comité consultivo” del IVA y con carácter indefinido, “con la finalidad de consolidar su presupuesto”<sup>82</sup>. El argumento de Austria fue que la consulta al Comité tiene carácter meramente consultivo, no requiriéndose, como en el caso del art. 395 de la Directiva IVA, una decisión del Consejo, por lo que su omisión resultaría en un

---

<sup>80</sup> El Comité IVA es un Comité meramente consultivo, con poderes limitados. Como afirma SOMERS, “The Committee is «an Advisory Committee on value added tax», the term «advisory» suggesting a limitation of power. In fact, the Committee has power only to adopt its own rules of procedure. Notwithstanding that, the EC Commission refers to Committee «decisions». The fact is that under the terms of Article 29 of the Sixth VAT Directive the Committee’s powers are limited to «examining» points subject to the consultation procedure set out in Articles [...] and questions which concern the application of the Community’s provisions on VAT”. Según este autor, son numerosas las áreas en las que el Comité debe ser consultado, normalmente en áreas en las que regulaciones nacionales pueden divergir y, como vamos a ver, no realizar la consulta cuando sea necesario puede implicar la invalidez de la norma concreta. SOMERS, J., “The EC VAT Committee (and the reluctance to disclose its workings)”, *International VAT Monitor*, Vol. 4, nº 2, 1993, pp. 2-4.

<sup>81</sup> Un análisis en profundidad de la Sentencia, así como de sus implicaciones en la normativa nacional italiana en PIASENTE, M., “Ancora sulle deroghe legittime al diritto a detrazione previste dalla Sesta Direttiva IVA: la consultazione del Comitato IVA per motivi congiunturali e l’indetraibilità oggettiva per i veicoli da turismo prevista dall’art. 19 bis DPR 26 ottobre 1972 n. 63”, *Rivista di Diritto Tributario*, f. 4, 2002, pp. 104-126.

<sup>82</sup> *STJCE Metropol y Stadler*, ap. 52.

vicio no invalidante de la norma nacional. El TJUE, sin embargo, haciendo alusión a la STJCE *Direct Cosmetics*<sup>83</sup>, afirmó que “habida cuenta del objetivo de armonización de la Sexta Directiva, la intervención del Comité IVA es indispensable para cualquier modificación del Derecho nacional que suponga una nueva exclusión del derecho a deducción”, siendo el único modo de garantizar la aplicación coordinada de la Directiva y el control de su naturaleza coyuntural<sup>84</sup>. Así, dado que no se había cumplido el procedimiento establecido en la Directiva IVA, el Tribunal de Justicia dictaminó que el Gobierno austriaco no podría invocar dicha excepción en perjuicio de los sujetos pasivos<sup>85</sup>.

En lo que respecta al carácter estructural de las exclusiones establecidas por Austria, el TJUE afirmó que estas medidas “de carácter temporal (están) destinadas a prevenir una situación coyuntural en la que se encuentra su economía en un momento dado. Por tanto, la aplicación de las medidas a las que hace referencia la mencionada disposición debe limitarse en el tiempo y, por definición, éstas no pueden tener carácter estructural”<sup>86</sup>. Por ello, el Tribunal de Justicia entendió que la ausencia de una formulación temporal para esta norma particular era contraria a la necesaria vinculación de esta con el ciclo económico específico, no pudiendo formar parte de “un paquete de medidas de adaptación estructural que tengan por objeto reducir el déficit presupuestario y amortizar la deuda pública”<sup>87</sup>. Más allá del motivo concreto de su adopción, reducir el endeudamiento del Estado, o de su introducción en un paquete de carácter definitivo, lo relevante es que dicha naturaleza indefinida sea predicable de la excepción del derecho de deducción. Dado que se está infringiendo la neutralidad fiscal para solucionar un problema económico, esta vulneración debe estar limitada, abarcando el tiempo preciso para

---

<sup>83</sup> STJCE de 13 de febrero de 1985, *Direct Cosmetics*, asunto C-5/84.

<sup>84</sup> STJCE *Metropol y Stadler*, ap. 61: “La consulta permite a la Comisión y a los demás Estados miembros controlar el uso que hace un Estado miembro de la posibilidad de no aplicar el régimen general de las deducciones del IVA, comprobando, en particular, si la medida nacional en cuestión responde al requisito de adopción por razones coyunturales”.

<sup>85</sup> STJCE *Metropol y Stadler*, que cita el apartado 33 de la STJCE *Lennartz*, que afirmó: “Este Tribunal de Justicia ha declarado ya que, en virtud del deber general consagrado por el párrafo tercero del artículo 189 del Tratado, los Estados miembros tienen la obligación de cumplir todas las disposiciones de la Sexta Directiva. A no ser que se haya establecido una excepción de conformidad con el artículo 27, que impone a los Estados miembros el deber de notificación, las autoridades fiscales nacionales no podrán oponer a un sujeto pasivo una disposición contraria al sistema de la Sexta Directiva (véase la sentencia de 13 de febrero de 1985, *Direct Cosmetics*, 5/84, Rec. p. 617, apartado 37).

<sup>86</sup> STJCE *Metropol y Stadler*, ap. 67.

<sup>87</sup> STJCE *Metropol y Stadler*, ap. 68.

su solución, siendo esta reflexión la realizada por el TJUE en esta Sentencia y en otras sucesivas.

En la STJCE *Cookies World* el Tribunal también afirmó, tajantemente, que en el caso de una excepción en la que no se ha consultado al Comité del IVA no es necesario ni siquiera pronunciarse sobre si las medidas son temporales o no, pues el incumplimiento de este requisito anula la validez de la norma que introdujo, de nuevo, el Gobierno austriaco<sup>88</sup>.

El TJUE tuvo que profundizar en estos requisitos en la STJCE *Stradasfalti*, en la que el Estado Italiano, en relación con una excepción a la deducción respecto de determinados gastos sobre vehículos únicamente había notificado al Comité IVA la introducción de esta medida<sup>89</sup>. El Tribunal de Justicia entendió que este requisito, de obligatorio cumplimiento como hemos visto, no se cumplía con la simple comunicación de la adopción de una medida “sin acompañar dicha notificación de la más mínima explicación sobre la naturaleza y el alcance de dicha excepción”<sup>90</sup>, pues debería adjuntarse la información suficiente para que el Comité IVA pudiera examinarla y deliberar sobre la misma, para así poder analizar que se trate de una norma que responda a un motivo ciertamente coyuntural. Sobre este carácter el Tribunal remitente planteó también sus dudas, pues se trataba de una medida que había aparecido en la legislación italiana con carácter permanente para, una vez que el año siguiente adquiriera temporalidad, fuese objeto de sucesivas prórrogas. Esto llevó a la Comisión a afirmar que parecía una medida destinada a prevenir el fraude y que debería haber sido adoptada conforme al procedimiento del art. 27 de la Sexta Directiva, actual art. 395 de la Directiva IVA<sup>91</sup>. El argumento del Gobierno italiano fue que, de acuerdo con la STJCE *Sudholz*<sup>92</sup>, una Decisión del Consejo podría convalidar esta medida de acuerdo con el artículo que regula las excepciones por motivos de fraude fiscal. El TJUE, no obstante, entendió que el caso tratado no se debía regir por el art. 27 de la 6ª Directiva (actual art. 395 de la Directiva IVA), sino que se trataba de una exclusión del derecho a deducir por motivos de coyuntura económica y que, como tal, no podía ser estructural sino estar limitada en el tiempo. Esta regla nacional, por tanto, sería contraria a la

---

<sup>88</sup> STJCE *Cookies World*, ap. 67.

<sup>89</sup> STJCE de 14 de septiembre de 2006, *Stradasfalti Srl*, asunto C-228/05.

<sup>90</sup> STJCE *Stradasfalti*, ap. 30.

<sup>91</sup> STJCE *Stradasfalti*, ap. 35.

<sup>92</sup> STJCE de 29 de abril de 2004, *Sudholz*, asunto C-17/01.

normativa armonizada del impuesto lo que provoca, con ello, que no sea oponible por la Administración tributaria italiana frente a terceros.

En conclusión, el Tribunal de Justicia ha venido haciendo una interpretación restrictiva de los requisitos exigidos para el establecimiento de una medida singular que limite el derecho a deducción. Como vulneración de la neutralidad fiscal estos han de entenderse de manera estricta, debiendo cumplirse todas las garantías, tanto formales como materiales, que legitimen que un principio como la necesidad económica temporal pueda prevalecer sobre el de neutralidad. Si bien el aspecto formal puede ser menos relevante a efectos de condicionar las decisiones económicas de los agentes económicos, la temporalidad de estas medidas es fundamental para que estas excepciones no se consoliden como fallas del principio que debe regir el funcionamiento del impuesto. Entendemos, con ello, que la actitud del TJUE ha sido la adecuada al restringir las posibles actuaciones de los EEMM que supongan un ataque a la naturaleza del impuesto saltándose los límites y los controles instaurados para ello.

#### 1.3.3.- La aplicación del principio de proporcionalidad a las excepciones susceptibles de solicitud por los EEMM

Junto con los límites concretos establecidos por los artículos de la Directiva IVA que contemplan las excepciones que pueden introducir los EEMM en su normativa, hay que tener en cuenta que, como en toda norma de Derecho de la UE, deben cumplirse los principios generales que se aplican a este ordenamiento. El Tribunal de Justicia ha debido pronunciarse en diversas ocasiones sobre la proporcionalidad de las medidas que excluyen el régimen general del IVA, estando alguna de las Sentencias más relevantes relacionadas con el derecho de deducción. Aunque los casos que vamos a comentar hacen referencia a excepciones solicitadas bajo el procedimiento del art. 395 de la Directiva IVA, nada hace pensar que en los supuestos del art. 177 de dicha norma puedan establecerse distinciones en lo que respecta a la necesaria proporcionalidad de las medidas nacionales adoptadas. De hecho, el primer asunto que vamos a tratar resulta ser una interesante mezcla de todo lo hasta ahora tratado en este capítulo.

Nos referimos a la STJCE *Ampafrance y Sanofi*<sup>93</sup>. En ella el Tribunal de Justicia tiene que pronunciarse sobre la legalidad de una Decisión del Consejo<sup>94</sup> por la que, de acuerdo con lo establecido en el antiguo art. 27 de la Sexta Directiva (actual art. 395 de la Directiva IVA), se permitía a Francia regular excepciones a la deducibilidad de determinados gastos: de alojamiento, restaurante, recepciones y espectáculos. Esto implicaba una ampliación de la cláusula *standstill* que existía en la normativa francesa sobre dichos gastos. La motivación que se alegaba era evitar el fraude y la evasión fiscal, introduciéndose determinadas excepciones sobre estos.

En esta Sentencia nos encontramos ante un conjunto de situaciones que engloban diversas circunstancias. Por un lado, se trata de costes que se excluyen, tal como ocurre en el art. 176 de la Directiva, por el potencial fraude que pueda conllevar su uso mixto, afirmando expresamente la Decisión del Consejo la vigencia de la misma en tanto no se realice la armonización de dichos gastos. Por otro lado, aunque se trata de una exclusión del crédito de impuesto sobre las cuotas soportadas, el no responder a motivos de coyuntura económica, sino a la lucha contra el fraude trae como consecuencia que debemos atender no al art. 177, sino al art. 395 de la Directiva IVA. Así, frente a la inexistencia de una cláusula *standstill* que permitiera a Francia impedir esta deducción su respuesta es requerir la aprobación del Consejo para introducir una norma de contenido análogo y que limitara de manera absoluta la deducción de dichos gastos<sup>95</sup>.

Para las empresas reclamantes, ambas afectadas por esta imposibilidad de hacer efectivo el crédito sobre las cuotas soportadas por dichos gastos en actividades estrictamente profesionales y empresariales, esta Decisión “recurre a medios desproporcionados para luchar contra el fraude y la evasión fiscal, en la medida en que establece una exclusión general y sistemática del derecho a la deducción el IVA, basada en la presunción de que la naturaleza mixta (privada y

---

<sup>93</sup> STJCE de 19 de septiembre de 2000, *Ampafrance y Sanofi*, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99.

<sup>94</sup> Decisión 89/487/CEE del Consejo, de 28 de julio de 1989, por la que se autoriza a la República Francesa para aplicar una excepción al párrafo segundo del apartado 6 del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

<sup>95</sup> Como afirma CENTORE, la ausencia de esta norma con anterioridad a la entrada en vigor de la Sexta Directiva hace que la norma que autoriza la excepción deba ponerse en comparación y estar supeditada a la regulación de las cláusulas *standstill* y a la posible armonización que está pendiente en la materia. CENTORE, P., *IVA Europea. Aspetti interpretativi...*, op. cit., pp. 792-793.

profesional) de los gastos de que se trata entraña riesgos de fraude o evasión fiscal”<sup>96</sup>. Alegan que el Gobierno francés tiene herramientas suficientes para determinar el problema del fraude en estos gastos de manera menos restrictiva que una exclusión general y sistemática de la deducción de estos gastos. Para las demandantes la razón de ser de esta exclusión no es luchar contra el fraude, sino “crear un mecanismo que les permitiera dejar de verificar la naturaleza, profesional o no, de determinados gastos”<sup>97</sup>.

El argumento del Gobierno francés y del Consejo fue, evidentemente, de sentido contrario. Declararon el carácter justificado de estas exclusiones dado que estos gastos resultaban especialmente apropiados para encubrir acciones de fraude basándose en el propio artículo 17.6 de la Sexta Directiva (actual art. 176 de la Directiva IVA). Observamos que la justificación que se aporta en este asunto para el establecimiento de una medida contra el fraude es, precisamente, la potencialidad elusiva de los gastos cuya armonización aún se espera y que son objeto de cláusulas *standstill*. Además, consideran la medida proporcionada por ser estos gastos aquéllos en los que el riesgo de evasión adquiere mayor relevancia, no considerando ni el Consejo ni el Gobierno francés que existan medidas, como la limitación parcial del derecho, que cumplan con la función pretendida en el mismo grado.

El TJUE afronta su dictamen conjugando argumentos relacionados con el art. 176 y con el art. 395 de la Directiva IVA. En primer lugar, afirma que en el caso en que “haya datos objetivos que indiquen que los gastos se efectuaron con fines estrictamente profesionales” no existe peligro de fraude fiscal que justifique medidas invalidantes de la deducción de forma total<sup>98</sup>. Entiende el Tribunal de Justicia que esta exclusión afecta a gastos profesionales, siendo esto contrario a la neutralidad del impuesto garantizada con el principio del derecho a la deducción.

---

<sup>96</sup> STJCE *Ampafrance y Sanofi*, ap. 44, que continua así: “En efecto, a su juicio, resulta desproporcionado excluir del derecho a la deducción determinados gastos en aras de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal sin necesidad de probar que existe realmente un riesgo de fraude o de evasión fiscal y sin permitir que el sujeto pasivo demuestre la inexistencia de fraude o de evasión fiscal acreditando que los gastos se efectuaron realmente con fines profesionales”.

<sup>97</sup> STJCE *Ampafrance y Sanofi*, ap. 45.

<sup>98</sup> STJCE *Ampafrance y Sanofi*, aps. 56-58. Resulta especialmente interesante el ap. 58: “De ello se deduce que la aplicación del sistema de exclusión del derecho a la deducción autorizado por la Decisión 89/487 puede dar lugar a una prohibición de deducir el IVA soportado por las empresas por ciertos gastos profesionales, y en consecuencia a un sometimiento al IVA de ciertas formas de consumo intermedio, lo que resulta contrario al principio del derecho a la deducción del IVA, que garantiza la neutralidad de dicho impuesto”.

Realmente, aunque hayamos pospuesto el estudio de esta Sentencia hasta este apartado, la conclusión es acorde con lo que afirmamos anteriormente. Las exclusiones absolutas que no permiten prueba en contrario son manifiestamente contrarias al principio de neutralidad y así son consideradas en esta Sentencia. Si bien esta circunstancia tenía difícil solución en el caso de las cláusulas *standstill*, reconocidas explícitamente en la Directiva e interpretadas restrictivamente en todo caso por el Tribunal, no ocurre lo mismo en el caso de nuevas excepciones<sup>99</sup>. Estas no responden a situaciones anteriores a la entrada en vigor de la normativa armonizada IVA, por lo que su cumplimiento de los principios comunitarios debería ser más estricto. Así, la infracción de la neutralidad fiscal que se va a originar deberá ser ponderada con el principio de proporcionalidad en todo caso, y así lo entendió el TJUE, que expresó la necesidad de que las disposiciones que introdujesen la excepción “sean necesarias para la consecución del objetivo específico que pretende alcanzar y afecten lo menos posible a los objetivos y principios de la Sexta Directiva”<sup>100</sup>.

Ante la ausencia de un razonamiento concreto en la Decisión 89/487 por la que se explicitara la necesidad de una prohibición absoluta del derecho a deducir para evitar un potencial fraude fiscal, el TJUE afirma que “no parece necesaria para luchar contra el fraude y la evasión fiscal una medida consistente en excluir *a priori* del derecho a la deducción del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema del IVA creado por la Sexta Directiva, la totalidad de los gastos de alojamiento, restaurantes, recepciones y espectáculos, pese a que pueden concebirse o existen ya en el ordenamiento jurídico nacional medios apropiados, que no suponen tanto menoscabo de dicho principio como una exclusión del derecho a la deducción en el caso de ciertos gastos”<sup>101</sup>.

---

<sup>99</sup> Sobre la prevalencia de la normativa de la UE con respecto a las reglas nacionales en función de la conjunción de las reglas *standstill* y las excepciones sujetas al principio de proporcionalidad, BENAZZI, A., “Deroghe alla VI Direttiva tra clausola «standstill» e principio di proporzionalità”, *L’IVA*, n°4, 2001, pp. 285-290.

<sup>100</sup> STJCE *Ampafrance y Sanofi*, ap. 60. El TJUE se ha pronunciado en repetidas ocasiones sobre este principio. Concretamente, en el ap. 38 de la STJCE de 15 de mayo de 1986, *Marguerite Johnston contra Chief Constable of the Royal Ulster Constabulary*, asunto C-222/84, afirmó que “el principio de proporcionalidad [...] forma parte de los principios generales del Derecho, base del ordenamiento jurídico comunitario”, y que “Este principio exige que no se traspasen los límites de lo que es adecuado y necesario para la consecución del objetivo propuesto y exige conciliar” el principio vulnerado (en la Sentencia citada el de igualdad de trato) y el interés prevalente (en dicho caso la seguridad pública).

<sup>101</sup> STJCE *Ampafrance y Sanofi*, ap. 61.

En conclusión, el TJUE consideró que la infracción de neutralidad debe ser en todo caso la mínima imprescindible para obtener el resultado que establece la Directiva, sea la lucha contra el fraude si se trata de una exclusión del art. 395 o la solución de un problema de coyuntura económica si se trata del procedimiento del art. 177 de la Directiva IVA. Eliminar toda posibilidad de deducción sobre determinados gastos que, pese a tener una difícil demostración y ser propicios para esconder usos privados, pueden ser objeto de prueba por medios objetivos no resulta proporcionado e implica una infracción de neutralidad que podría ser definida con la frase coloquial de “matar moscas a cañonazos”<sup>102</sup>. Por tanto, el Tribunal de Justicia, reconociendo que estos artículos contienen potenciales infracciones de la neutralidad fiscal exigen que las medidas adoptadas cumplan dicho principio de proporcionalidad y que la consecución del objetivo al que se aspira se haga respetando en la medida de lo posible el espíritu, y no sólo la letra, de la normativa armonizada del IVA<sup>103</sup>.

Un caso similar, pero con resolución opuesta, fue el que se presentó al TJUE en el citado asunto *Sudholz*. En esta Sentencia el Tribunal se pronunció sobre la legalidad de una Decisión del Consejo por la que se permitía a la República Federal de Alemania limitar al 50 % el derecho a deducir el IVA respecto del “conjunto de los gastos relativos a los vehículos que no se utilizan exclusivamente con fines profesionales y a no asimilar a prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso la utilización para necesidades privadas de un vehículo automóvil destinado a la empresa del sujeto pasivo”<sup>104</sup>. Esta exclusión hace referencia, de nuevo, a bienes

---

<sup>102</sup> Como afirma MONDINI, no es necesario que en los ordenamientos nacionales existan medidas suficientes para controlar el fraude, sino que basta que estas sean previsibles y menos perjudiciales para el principio de neutralidad. Si se da este supuesto, como ocurrió en *Ampafrance* y *Sanofi*, entiende este autor que la presunción absoluta de no deducibilidad sería excesivamente lesiva para el espíritu de la Directiva IVA. MONDINI, A., *Contributo allo studio del principio...*, *op. cit.*, p. 386.

<sup>103</sup> BOUZIDI se plantea la posibilidad de que, a la vista de la solución en la Sentencia, Francia vuelva a retomar la excepción original de su cláusula *standstill*. Afirma que la única manera en que, a la vista de la jurisprudencia del TJUE pueda acometerse dicho retorno es que pueda hacerse sin necesidad de establecer nuevas normas o reglas, simplemente con la anulación de la modificación realizada por la Decisión anulada por el TJUE. BOUZIDI, C., “European Court of Justice Steamrollers National Standstill Legislation”, *International VAT Monitor*, Vol. 13, n° 3, 2002, pp. 186-187.

<sup>104</sup> Art. 2 de la Decisión 2000/186/CE del Consejo, de 28 de febrero de 2000, por la que se autoriza a la República Federal de Alemania a establecer medidas de inaplicación de los artículos 6 y 17 de la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme.



de uso mixto que podrían ser utilizados de forma privada de forma no declarada, provocándose casos de fraude fiscal. Para evitarlo, y ante la ausencia de cláusula de *statu quo* regida por el art. 176 de la Directiva IVA, Alemania decide establecer un porcentaje de deducción fijo del 50 % que, como comentamos anteriormente, es una solución intermedia que perjudicará a los que hagan un uso profesional mayor y beneficiará al que hagan más consumo privado de dichos bienes<sup>105</sup>.

El asunto ocurre por la denuncia de una empresa de pintura gestionada por el Sr. Sudholz, que se ve perjudicado porque emplea un vehículo para su actividad empresarial en un 70 % de su tiempo, y de forma privada únicamente en un 30 %, considerando que al poder acreditar estos porcentajes la obligación de tributar al 50 % es contraria a la Directiva<sup>106</sup>. Además, alegó, junto con otros posibles vicios de procedimiento, que la norma alemana que restringía el derecho de deducción era anterior a la Decisión del Consejo, y que ésta debía ser invalidada. Tras no tomar en consideración los argumentos formales, declaró respecto al primero que “el tenor del artículo 27 de la Sexta Directiva no excluye la posibilidad de que la Decisión del Consejo sea adoptada *a posteriori*. El mero hecho de que ésta sea posterior a la medida de inaplicación no implica la invalidez de dicha Decisión”<sup>107</sup>.

Respecto al juicio sustancial de la excepción, la actuación del Tribunal es análoga a la realizada en la STJCE *Ampafrance y Sanofi*, analizar si la medida “es necesaria y apropiada para la consecución de los objetivos perseguidos por la Decisión 2000/186 y afecta lo menos posible a los objetivos y principios de la Sexta Directiva” o, en otras palabras, si se cumplía el principio de proporcionalidad. De hecho, el TJUE se sustenta en dicha Sentencia anterior para construir su argumentación sobre el nuevo asunto<sup>108</sup>. Concretamente, el TJUE

---

<sup>105</sup> Alemania no es el único país que ha optado por esta solución intermedia de permitir la deducibilidad del 50 % de los gastos relativos a automóviles. España se ha decantado por la misma opción, como se refleja en el art. 95.Tres.2ª de la LIVA, que afirma: “No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas: 2ª.- Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100.”

<sup>106</sup> STJCE *Sudholz*, aps. 12-15.

<sup>107</sup> STJCE *Sudholz*, ap. 23.

<sup>108</sup> STJCE *Sudholz*, ap. 51: “Debe ponerse de relieve que, a diferencia de los hechos del litigio principal, la Decisión controvertida en la sentencia *Ampafrance y Sanofi*, antes citada, se refería a la exclusión total del derecho a la deducción y no a una limitación global de este derecho. Además, el objetivo de esta Decisión sólo incluía la lucha contra el fraude o la evasión fiscal y no

aprecia que la limitación de la deducción que se plantea no es absoluta y, sobre todo, que la norma alemana se justificaba no únicamente en la lucha contra el fraude, sino también en buscar una simplificación de la percepción del impuesto, no mencionándose método de control eficaz alternativo<sup>109</sup>.

Su respuesta se basó en dos argumentos esenciales. Por un lado, consideró que estos gastos representaban un riesgo de fraude considerable, que podía ser combatido con la limitación de la deducción y la simplificación de la recaudación. Por otro, analizó si el porcentaje concreto, el 50 %, resultaba proporcionado a este objetivo. Las autoridades alemanas justificaron su elección basándose en “la utilización media de los vehículos de que se trata con fines privados” y, además, en que se trataba del límite establecido en otros EEMM. Así, el TJUE reconoce que se trata de una simplificación que penaliza a los que realicen un uso superior a dicha proporción, pero que en ello consiste la eliminación de complejidad del impuesto que pretende la medida, entendiendo que no sería necesario permitir la prueba en contrario para considerar la medida como proporcional<sup>110</sup>. El Alto Tribunal concluyó que la Decisión no era contraria “ni a los objetivos ni a los principios de la Sexta Directiva y que respeta el principio de proporcionalidad”.

La conclusión principal a la que se llega de ambos asuntos es la importancia del cumplimiento de los principios generales del Derecho de la UE en el establecimiento de excepciones al régimen del IVA y, concretamente, del de proporcionalidad. Estas normas singulares vulneran la neutralidad fiscal, que se ve apartada por la importancia de la consecución de otros objetivos. Por ello, en la medida en que éstos puedan ser cumplidos, todo exceso que infrinja el principio

---

la simplificación de la percepción del IVA. Por último, los gastos controvertidos estaban sometidos a un sistema de control efectivo *in situ* o documental en el marco del impuesto sobre la renta o del impuesto de sociedades, mientras que en el litigio principal, las autoridades alemanas no mencionaron ningún método de control eficaz”.

<sup>109</sup> De hecho, la Comisión consideró que las medidas adoptadas no resultaban necesarias para luchar contra el fraude fiscal, sobre todo en los casos en que se pudiera demostrar, con elementos objetivos como era el supuesto del Sr. *Sudholz*, el porcentaje de uso empresarial concreto. STJCE *Sudholz*, ap. 48.

<sup>110</sup> STJCE *Sudholz*, ap. 63: “Permitir que cada sujeto pasivo que pueda demostrar que utiliza su vehículo con fines profesionales en una proporción de más del 50 % deduzca la misma proporción del IVA que gravó la compra de su vehículo, como sostiene la Comisión, eliminaría los efectos de simplificación que se persiguen. En efecto, este enfoque supondría, respecto al conjunto de personas que tienen la intención de utilizar su vehículo de esta forma, la reaparición de los problemas señalados anteriormente, a saber, la complejidad de la determinación correcta de proporción de utilización privada y profesional de los vehículos, la dificultad de controlar la exactitud de las declaraciones y, en consecuencia, el riesgo de fraude y evasión fiscal”.

rector del sistema del IVA sería contrario al carácter proporcional exigido<sup>111</sup>. Sobre el hecho de si toda exclusión total del derecho a deducir va a ser considerada inválida y no así las parciales no podemos pronunciarnos con seguridad. Es evidente que las restricciones absolutas tienen un difícil encaje si no admiten posibilidad de prueba alguna en contrario y así lo ha considerado el TJUE. Respecto a las que únicamente limiten una proporción, habrá que analizar las posibles medidas sustitutivas que puedan existir en la normativa nacional, el verdadero riesgo de evasión fiscal, así como al resto de criterios comentados que usa el Tribunal<sup>112</sup>.

Sí nos resulta relevante el hecho de que los elementos sobre los que basa el TJUE, el juicio de procedencia de una cláusula *standstill* y de una regla de exclusión posterior, pese a poder tener un contenido similar, son diversos. Mientras las primeras tienen una justificación histórica y un reconocimiento expreso en la Directiva de una legitimidad nacional, las excepciones posteriores son objeto de un control mucho más estricto y, debemos decir, correcto. El principio de neutralidad se ve en peligro con cada normativa que quebranta el sistema general del impuesto, sobre todo en lo referente al derecho de deducción. Es necesario que las vulneraciones sean las mínimas e imprescindibles. Consideramos, con ello, que el principio de proporcionalidad, aliado fundamental del de neutralidad en este ámbito, no debería aplicarse únicamente a los arts. 177 y 395 de la Directiva IVA, sino que debería extenderse su uso como criterio de revisión de las reglas de mantenimiento del *statu quo*. Sólo así se preservará en lo posible la neutralidad fiscal y, además, se acabará con posibles ineficiencias del mercado interno provocadas por las diferentes normas existentes en los EEMM que, además, según su fecha de adopción han de ser juzgadas con diferentes varas de medir. Dada la dificultad existente en lograr la armonización requerida por el art. 176 de la

---

<sup>111</sup> Estamos de acuerdo con MONDINI en que el juicio de proporcionalidad impone una lectura flexible y no rígida en pos de preservar la neutralidad al tiempo que salvaguardando las razones de simplificación y sin que la carga de la prueba pueda representar un coste forma excesivo para el contribuyente. Para este autor el principio de neutralidad, que conforma también un derecho de los sujetos pasivos, no puede conseguirse a costa de requerir a los obligados tributarios cargas excesivamente onerosas que puedan resultar, incluso, contraproducentes a los efectos del cumplimiento de este principio. MONDINI, A., *Contributo allo studio del principio...*, *op. cit.*, p. 388.

<sup>112</sup> DE LA FERIA considera, a partir del estudio conjunto de estas dos SSTJUE que, por un lado, con *Ampafrance* y *Sanofi* el Tribunal de Justicia ha mandado un mensaje claro a los EEM de que las exclusiones absolutas no van a ser aceptadas, mientras que con *Sudholz* se refuerza esta postura y se legitima las distintas exclusiones parciales de porcentaje fijo que puedan existir siempre que sean “razonables”. DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, *op. cit.*, pp. 246-247.

Directiva IVA, sería conveniente hacer una revisión de todas las excepciones permitidas por este aplicando los criterios que establece el Tribunal para cualquier exclusión posterior, fundamentalmente el principio de proporcionalidad. En caso de no realizarse esta observación, entendemos que la única forma de eliminar privilegios y potenciar la neutralidad es que sea el propio TJUE el que extienda el uso de su propia jurisprudencia al análisis de las cláusulas *standstill*. Esto incentivará a los EEMM a lograr un acuerdo en la materia y, en caso contrario, al menos limitará a lo estrictamente necesario las infracciones de neutralidad fiscal provocadas por cada exclusión del derecho a deducir el IVA soportado.

## **2.- LA ANTINOMIA DE LA NEUTRALIDAD FISCAL: LAS EXENCIONES**

Creemos conveniente iniciar este apartado con la cita textual de una frase de la Comisión Europea en el documento de acompañamiento al Libro Verde del IVA que resume e introduce el impacto de las exenciones en el impuesto y en el principio de neutralidad fiscal<sup>113</sup>:

*“If VAT were indeed the neutral tax on consumption that it is supposed to be, exemptions would not exist. They run counter to the logic of VAT but their existence is nevertheless of great practical importance”.*

La afirmación es directa y clara: las exenciones son contrarias a la lógica del IVA y a su carácter de impuesto sobre el consumo neutral. El objetivo que buscamos en este apartado es esbozar el sistema general de exenciones presente en el IVA en la UE, comentar la interpretación que debe realizarse de estas teniendo en cuenta la neutralidad fiscal y, sobre todo, analizar aquéllos elementos en los que este principio se ve gravemente infringido por dos aspectos distintos: la existencia de las propias exenciones, por un lado, y su configuración específica en el impuesto establecido en la Unión, por otro.

---

<sup>113</sup> SEC (2010) 1455 final, de 1 de diciembre de 2010, *op. cit.*, p. 27.

## **2.1.- Origen y naturaleza del sistema de exenciones en el IVA: ¿estructura o coyuntura?**

Si atendemos a los principios generales del Derecho Financiero y Tributario, una exención implica la manifestación de una capacidad económica sujeta al tributo de referencia pero que ha sido eximida de cumplir con la obligación tributaria por la norma que lo regula. Consideramos especialmente apropiada la definición articulada por CORTÉS DOMÍNGUEZ, que acuñó el término exención así: “Hay exención tributaria cuando una norma (llamada norma de exención) establece que una norma tributaria no es aplicable a supuestos de hecho que realizan la hipótesis de dicha norma tributaria o cuando impide que se deriven los efectos jurídicos del mandato de esta norma tributaria para los sujetos fijados en la norma de exención” <sup>114</sup>.

---

<sup>114</sup> CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, Madrid, 1970, p. 370. Como podemos observar, la definición del hecho imponible y de la exención ha sido objeto de estudio de los principales manuales del Derecho Tributario. El Maestro SAINZ DE BUJANDA las definía así: “Las normas de exención no se limitan a recortar el ámbito del impuesto, contribuyendo a señalar, en términos generales, los hechos y las personas sujetas, sino a excluir o eliminar de este ámbito, una vez delimitado para la generalidad de los casos, a determinados supuestos o personas”. SAINZ DE BUJANDA, F., “Teoría jurídica de la exención tributaria”, *Estudios de Derecho Financiero: Hacienda y Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, p. 431. En este sentido, CALVO ORTEGA, que la define como “una declaración legal que impide el nacimiento de la obligación tributaria o disminuye la deuda tributaria normal establecida por la ley y que sirve a políticas y objetivos diversos [...] Se trata del juego, en definitiva, de una norma excepcional y que como tal se separa y más exactamente contradice lo establecido en otra norma que podríamos denominar general”. CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero Parte General*, 18ª Edición, Cizur Menor (Navarra), 2014, p. 166. Es también acorde con esta definición lo afirmado por PONT CLEMENTE: “Como se ha dicho, la exención resulta de la confluencia de dos normas: la que delimita el hecho imponible del tributo y la que establece los supuestos comprendidos en el ámbito general del anterior en que se produce la exoneración del tributo. La norma de exención hace referencia necesariamente a una previa norma de sujeción. Esta describe el hecho imponible, aquélla configura sobre éste el hecho imponible exento”. PONT CLEMENTE, J. F., *La Exención Tributaria (Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1986, p. 22.

En contra, MARTÍN QUERALT et al., que explican la definición de SAINZ DE BUJANDA expresando que no es necesario que se trate de dos normas de sentido contrapuesto: “No es exacto que la ley exoneradora exima del cumplimiento de la obligación sino que, en realidad, ésta no llega a existir, pues el efecto de la norma de exención es justamente impedir su nacimiento en los supuestos concretos que contempla, pese a estar incluidos en el hecho imponible”. MARTÍN QUERALT, J. M., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario...*, op. cit., p. 246. Es también

En el caso del IVA, el Título IX de la Directiva IVA, denominado *Exenciones*, y que comprende los artículos 131 a 166<sup>115</sup>, así como algunos de los artículos contenidos en el Capítulo 1 del Título XIII de *Excepciones*<sup>116</sup>, artículos 370 a 393, establecen el régimen de exenciones del impuesto. Se trata de actividades que suponen una entrega de bienes o una prestación de servicios, sea de forma interior en un EM, en una transacción intracomunitaria o internacional y que, por tanto, caben dentro del hecho imponible del tributo. Sin embargo, los artículos citados establecen que los EEMM deben eximir determinadas operaciones del impuesto, lo que tiene importantes efectos en el conjunto de relaciones jurídicas que surgen del IVA. La exención impide el nacimiento de la obligación tributaria, con lo que el empresario o profesional no tendrá que ingresar cuantía alguna a la Administración. De idéntica forma, no deberá repercutir ninguna cuota en el adquirente (o auto repercutirse en casos de inversión del sujeto pasivo) ni tampoco emerge la obligación de soportar la repercusión ya que ambas

---

de esta opinión CAZORLA PRIETO, L. M., *Derecho Financiero y Tributario...*, op. cit., p. 242. HERRERA MOLINA estudia las distintas opiniones sobre la naturaleza jurídica de la exención tributaria, concluyendo que “En el plano teórico no existiría contradicción entre entender las exenciones como norma y como situación jurídica subjetiva. Se trataría de dos vertientes de un mismo fenómeno, puesto que la eficacia constitutiva de las normas radica precisamente en generar situaciones jurídicas subjetivas”, aunque concluirá que “en sentido estricto, no puede hablarse de norma de exención, sino de meros preceptos que delimitan el hecho imponible o los elementos cuantitativos del tributo. Estas disposiciones exoneradoras no contienen un mandato independiente de la norma de sujeción que determina el nacimiento de la obligación tributaria cuando se realiza el hecho imponible”. HERRERA MOLINA, P. M., *La Exención Tributaria*, Colex, Madrid, 1990, pp. 70-71, 83.

Como señala MENÉNDEZ MORENO et al. “Con independencia de la posición doctrinal que se siga, la exención produce un efecto desgravatorio total o parcial de la carga económica respecto de la aplicación normal del tributo, en beneficio de ciertas personas o respecto a determinados supuestos fácticos, y que además presupone la sujeción al tributo de las situaciones exentas”. MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.) et al., *Derecho Financiero y Tributario...*, op. cit., p. 176. Dado que no es nuestra misión hacer un análisis teórico del concepto de exención, sino el estudio de su impacto en la neutralidad interna del IVA, nos limitaremos a rescatar los efectos de dicho término: la exclusión de la obligación tributaria pese a la sujeción del acto realizado.

<sup>115</sup> Hemos de tener en cuenta que en este Título vamos a encontrar tanto auténticas exenciones que responden a la no tributación de una entrega de bienes o una prestación de servicios que, normalmente, deberían devengar el impuesto, como exenciones que podríamos calificar de “operativas”. Estas hacen referencia a las establecidas para conseguir que el IVA sea un impuesto que tributa en destino, y en el que no se gravan ni las entregas intra-UE ni las exportaciones y sí las adquisiciones intra-UE y las importaciones de bienes.

<sup>116</sup> El Capítulo 1 del Título XIII se denomina *Excepciones aplicables hasta la introducción del régimen definitivo*.

derivan directamente de la obligación tributaria principal y la exención de esta última afecta igualmente a las anteriores.

No obstante y, como veremos, con gran perjuicio para la neutralidad fiscal, la exención también implica la inexistencia de la obligación restante que produce el IVA: el crédito de impuesto que tiene la Administración con los sujetos pasivos por las cuotas soportadas en el ejercicio de su actividad económica. Si recordamos el citado art. 168 de la Directiva IVA, el derecho de deducción se da únicamente para el IVA soportado “para las necesidades de sus operaciones gravadas”. El carácter deducible de un gasto se relaciona, por tanto, con la existencia de una obligación tributaria principal que sea objeto de repercusión (o auto repercusión del adquirente). El caso de las exenciones es concretamente el opuesto. No existe IVA repercutido y, con ello, pese a algunas excepciones (como las exenciones de las exportaciones o entregas intra-UE, que veremos posteriormente), no se permite deducir el soportado en la actividad económica. Las exenciones IVA son, por tanto, particulares, ya que no provocan únicamente los efectos de la figura tradicional de la exención tributaria. Afectan a la cuota tributaria principal y, al mismo tiempo, al derecho que ha surgido del cumplimiento de una obligación anterior, en la que el sujeto pasivo exento soportó la repercusión del IVA en sus compras de bienes y servicios. Si bien podemos recordar que la deducción era un derecho condicionado al ejercicio de una actividad económica gravada, el hecho de que se limite a las prestaciones sujetas y no exentas provoca que las exenciones extiendan sus efectos más allá de la ausencia de un nuevo IVA por dicha operación, con todos los perjuicios que la ausencia de este derecho conlleva para la neutralidad fiscal, y que analizaremos en apartados posteriores con mayor profundidad<sup>117</sup>. Las exenciones IVA, por tanto, generan efectos distintos de los de

---

<sup>117</sup> Como afirma la OCDE, las exenciones suponen un ataque directo a la neutralidad del impuesto, fundamentalmente por la limitación voluntaria del derecho a deducción que suponen que, además, no produce una auténtica ausencia de tributación ya que las prestaciones exentas pueden llevar aparejado un *hidden VAT* o IVA escondido. OCDE, *Consumption Tax Trends 2014*, OCDE Publishing, 2014, pp. 20-21, 46-47. En anteriores ediciones del mismo documento la OCDE fue aún más clara y tajante respecto de las exenciones, llegando a afirmar “Exemptions are contrary to the principle of VAT as a broad-based neutral tax. The continued relevance of many of the existing exemptions is questionable”. OCDE, *Consumption Tax Trends 2010*, OCDE Publishing, 2010, p. 15. No hacemos referencia en este caso a las Guías del IVA de la OCDE ya que éstas se fundamentan en la neutralidad desde un punto de vista externo, afirmando directamente que “do not cover domestic aspects of neutrality, such as the influence of the tax structure (e.g. different rates and exemptions) on decisions by consumers”. OCDE, *International VAT/GST Guidelines*, OCDE Publishing, 2014.

una mera reducción o eliminación de la carga tributaria, llegando a producir, incluso, una desnaturalización del impuesto.

La existencia de exenciones en el IVA data de sus orígenes, pues ya en la *Taxe sur la Valeur Ajoutée* francesa de abril de 1954 se establecieron este tipo de exclusiones<sup>118</sup>. Además, la mayor parte de EEMM había introducido impuestos sobre el volumen de negocios con anterioridad a la entrada en vigor del IVA armonizado, siendo las excepciones de dichos tributos trasladadas al nuevo impuesto como exenciones en un gran número de casos<sup>119</sup>. De esta manera, se continuaron persiguiendo objetivos anteriores a la entrada en vigor de un impuesto que debía estar regido por nuevos e innovadores principios, como la neutralidad fiscal, pese a que se pudieran infringir los nuevos criterios básicos mediante la aplicación de verdaderos “privilegios”<sup>120</sup>. Hay que tener en cuenta que, en el caso de las exenciones, la búsqueda de favorecer determinados sectores o de mantener

---

<sup>118</sup> Entendemos acertada la cita de LENOIR, que define el régimen de las exenciones como “an anomaly with a purely French pedigree, is the fundamental structural imperfection of the common VAT system that must be corrected if the European Union is to achieve its objective of becoming the most competitive economy in the world.” LENOIR, V., “April 195 – April 2004. VAT Exemptions: The Original Misunderstanding”, *European Taxation*, IBFD, 2004, p. 459.

<sup>119</sup> CNOSEN afirma que de la misma forma que las exenciones de los impuestos sobre el volumen de negocios continuaron en el IVA, también algunas fueron conducidas a tipos reducidos. CNOSEN, S., “What Rate Structure for a Value-Added Tax?”, *National Tax Journal*, Vol. 35, nº 2, National Tax Association, Washington DC, 1982, p. 209. En esta línea se han pronunciado DE LA FERIA y KREVER, que han declarado que la creación inicial de tantos tipos distintos de exenciones no se basó en objetivos tributarios claros sino, más bien, en puro pragmatismo político. Se intentó replicar el impacto que tenían los anteriores impuestos sobre el volumen de negocios, y ha sido posteriormente cuando se han buscado explicaciones y argumentos reales para la introducción de estas exenciones. DE LA FERIA, R., KREVER, R., “Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT” en DE LA FERIA, R., *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, Kluwer Law International, Países Bajos, 2013, p. 22. En términos similares se expresan la propia DE LA FERIA junto con VAN KESTEREN, que declararon que estas exenciones fueron fundamentadas en la necesidad de ganar aceptación pública para la introducción del nuevo tributo en Europa. DE LA FERIA, R., VAN KESTEREN, H., “Introduction to This Special Issue – VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives”, *International VAT Monitor*, Vol. 22, nº 5, 2011, p. 300.

<sup>120</sup> En este sentido se pronuncia LENOIR, que califica a las exenciones de auténticos privilegios históricos: “There is no rational explanation for the continuation of exemptions other than the preservation of previously acquired privileges. It is even more difficult to understand why these exemptions have persisted if one considers that first the French legislator and subsequently the European Community have consistently denied them the ability to claim deduction of VAT paid on costs incurred. Furthermore, the coexistence of general and special regimes, such as the undertaking of taxable activity with exempt sectors, is indeed highly complex.” LENOIR, V., “April 195 – April 2004. VAT Exemptions...”, *op. cit.*, p. 457.



exclusiones del IVA para favorecer consumos de interés general va, a diferencia de la mayor parte de medidas contrarias a la neutralidad, en detrimento de la recaudación<sup>121</sup>. Las exenciones suponen una minoración de la base tributaria sobre la que se aplica el impuesto, por lo que implica una reducción de las cuotas ingresadas, aunque esta disminución se vea paliada por la prohibición de la deducción<sup>122</sup>. La voluntad política en el momento de su introducción, por tanto, fue superior a las necesidades de financiación.

Aunque los documentos preparatorios de las primeras dos Directivas IVA, sobre todo de la Segunda, demandaran a los EEMM que restringieran las exenciones que pudieran tener impacto en el comercio intracomunitario, dichas normas dejaron una gran discrecionalidad a los países para establecer las exenciones que quisieran, continuando con las que ya tenían introducidas en sus impuestos anteriores<sup>123</sup>. Fue la Sexta Directiva IVA la que introdujo la mayor armonización del impuesto hasta la fecha, y las exenciones no son una excepción a esta tendencia de aproximación normativa.

El resultado de esta armonización fue sustancial, y está reflejado en los citados artículos de la Directiva IVA. En ellos se contemplan más de 30 exenciones de obligatoria introducción para los EEMM y de muy distintas clases y condición. Es muy importante reflejar que los países de la UE, como regla general, van a tener que regular estas excepciones en sus normativas nacionales en todo caso. El tenor de la Directiva no deja lugar a dudas. En sus artículos 132 y 135, que regulan las “Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general” y las “Exenciones relativas a otras actividades” el inicio de la norma es claro: “Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes”. No existe, por tanto, permisividad en la aplicación de las exenciones para los EEMM. Para ello, el art. 131 de la Directiva IVA hace la siguiente encomienda a los EEMM: “Las exenciones previstas en los

---

<sup>121</sup> Esto es puesto de manifiesto por BERLIRI, que afirma que esta reducción de la base imponible implica tener tipos de IVA superiores a los que se tendrían si no existieran las exenciones: “tanto minore è il volume delle vendite esenti, tanto minore può essere l’aliquota del tributo”. BERLIRI, A., *L’Imposta sul Valore Aggiunto...*, op. cit., p. 144.

<sup>122</sup> Como detallaremos posteriormente, impedir la deducción hace que el IVA se recaude hasta la etapa anterior a la prestación exenta, ya que ha sido pagada por el sujeto pasivo que no puede ejercitar su crédito de impuesto. La pérdida de recursos responde, únicamente, a la del valor generado en dicha fase del proceso productivo que se ha excluido de tributar.

<sup>123</sup> Encontramos esta reflexión junto con un análisis de la evolución de las exenciones a lo largo de la historia del IVA en AMAND, C., “Are VAT Exemptions Compatible with Primary EU Law?”, *International VAT Monitor*, Vol. 21, n° 6, 2010, pp. 409-410 sobre primeras Directivas IVA y pp. 409-416 para el análisis completo.

capítulos 2 a 9 se aplicarán sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias y en las condiciones que establezcan los Estados miembros a fin de garantizar la aplicación correcta y sencilla de dichas exenciones y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso”. Pese a las posibilidades que el citado art. 395 de la Directiva IVA podría ofrecer, el TJUE ha entendido que ello no permite afectar al contenido concreto de las exenciones ni puede ser utilizado por los EEMM para que no se apliquen<sup>124</sup>.

Es especialmente relevante el hecho de que este régimen sea común a toda la UE, pues los efectos para la neutralidad que tienen las exenciones en los sectores a los que se aplican, así como la importancia de que impliquen la ausencia de la deducción podrían incrementarse exponencialmente si hubiera diferencias de grado de introducción en las normativas nacionales. Aunque la mayor parte de exenciones se refieran a prestaciones de servicios, podemos suponer claramente los efectos distorsionadores que tendrían para el mercado interior si en un Estado se vieran gravados con IVA y en otro no. El consumo se vería drásticamente dirigido hacia las empresas del segundo, incentivando también a las empresas del segundo a competir en precios o cambiar su localización. Para evitar estos efectos, se ha obligado a una regulación generalizada de las exenciones.

La Directiva, sin embargo, introduce algunas excepciones a esta regla general de aplicación obligada. Así, en su art. 133 se permite a los EEMM establecer determinadas condiciones para aplicar las exenciones por razones de interés general. Pero, sobre todo, el art. 137 introduce las exclusiones de mayor relevancia al sistema comentado, ya que establece que, para determinadas

---

<sup>124</sup> STJCE de 19 de enero de 1982, *Becker*, asunto C-8/81, ap. 33-34: “33.- Por una parte, las «condiciones» mencionadas tienen la finalidad de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas. Un Estado miembro no puede invocar, frente a un contribuyente que puede demostrar que su situación fiscal está comprendida efectivamente en una de las categorías de exención enunciadas por la Directiva, el hecho de no haber adoptado las disposiciones destinadas, precisamente, a facilitar la aplicación de esa misma exención. 34.- Por otra parte, las «condiciones» se refieren a las medidas destinadas a evitar todo posible fraude, evasión fiscal o abuso. Un Estado miembro que no ha tomado las precauciones necesarias a tal efecto no puede invocar su propia omisión para denegar a un contribuyente que se beneficie de una exención a la que éste puede aspirar legítimamente en virtud de la Directiva, tanto más cuanto nada impide a dicho Estado recurrir, a falta de disposiciones específicas en la materia, a cualquier disposición aplicable de su legislación fiscal general destinada a combatir los fraudes”. Esta misma orientación ha sido efectuada por el TJUE en otras Sentencias, como la STJCE de 7 de mayo de 1998, *Comisión contra el Reino de España*, asunto C-124/96, aps. 11-12, STJCE de 11 de enero de 2001, *Comisión contra República Francesa*, asunto C-76/99, ap. 26 o STJCE de 18 de octubre de 2007, *Navicon contra Administración del Estado*, asunto C-97/06, ap. 27.

actividades: “Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación”<sup>125</sup>. Este derecho de opción no ha de ser universal y absoluto, sino que el propio apartado segundo de dicho artículo habilita a los EEMM para limitar su alcance y determinar las modalidades en que se va a permitir dicha posibilidad a los sujetos pasivos<sup>126</sup>.

Existen otros dos grupos de excepciones que pueden ser reguladas por los países de la UE dentro del régimen general de exenciones. Por un lado, encontramos la posibilidad de establecer un umbral económico por debajo del cual los sujetos pasivos que facturaran una cuantía inferior disfrutarían de una franquicia que les excluiría del sistema IVA. Esta franquicia estaba ya contenida en el art. 14 de la Segunda Directiva IVA y actualmente se encuentra regulada en los arts. 284 a 288 de la Directiva IVA siendo la franquicia máxima permitida 5.000 €. Es evidente que esta exención tiene un motivo claro de simplificación de las actividades de la Administración tributaria, que podría ver cómo los gastos de recaudar dicho IVA son superiores a los ingresos que generan. El régimen de franquicia se aplica en la mayor parte de los EEMM, con la excepción de España, que establece la obligación de tributar por IVA sin importar la cuantía facturada total<sup>127</sup>.

Por último, hemos citado también una serie de exenciones particulares que establece la Directiva en los artículos 371, 375 y ss. Éstas son particulares para cada EM y hace referencia a las que les fueron permitidas en la negociación de la adhesión dado que se trata de exenciones (o tipos reducidos o cero) que existían con anterioridad a dicha fecha. No merecen, sin embargo, más comentario que la repetida infracción de neutralidad que supone la falta de armonización y las excepciones nacionales de la Directiva IVA. Además, en este caso, las exenciones

---

<sup>125</sup> Art. 137.1 de la Directiva IVA: “Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones siguientes: a) las operaciones financieras contempladas en las letras b) a g) del apartado 1 del artículo 135; b) las entregas de edificios o de partes de los mismos y del terreno sobre el que éstos se levantan distintas de las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12; c) las entregas de bienes inmuebles no edificadas, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 12; d) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles”.

<sup>126</sup> Art. 137.2 de la Directiva IVA: “Los Estados miembros determinarán las modalidades del ejercicio del derecho de opción previsto en el apartado 1. Los Estados miembros podrán restringir el alcance de dicho derecho”.

<sup>127</sup> Encontramos una tabla de los umbrales o franquicias establecidos por distintos Estados, no únicamente los EEMM, en CRAWFORD, I., KEEN, M., SMITH, S., “Value Added Tax and Excises” en MIRRLEES, J., et al. *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*, Oxford University Press, Oxford, 2010, p. 299.

afectan a la deducción, con lo que, al igual que ocurría con las exclusiones de este derecho tratadas en el artículo anterior, es perfectamente plausible que puedan influir en el establecimiento de los empresarios y profesionales en uno u otro país, alterando la libre toma de decisiones económicas y, por ende, la neutralidad fiscal.

Por último, y antes de especificar las distintas exenciones contenidas en la Directiva IVA, debemos hacer alusión a una clasificación atinente a su naturaleza que las distingue en función de su razón de ser. La mayor parte de las exenciones al IVA tienen carácter objetivo, entendiéndose por ello que se aplican a un conjunto determinado de operaciones, sin importar la naturaleza del sujeto que las realice<sup>128</sup>. Como ejemplo clásico de exención objetiva, basada exclusivamente en la actividad específica, podemos citar la de “prestación de servicios efectuadas por las empresas de pompas fúnebres y de cremación”<sup>129</sup>. En ésta, lo relevante es el servicio que se presta, y no quién sea el empresario o profesional. Otras, sin embargo, tienen un perfil objetivo, pues se aplican a una actividad concreta, pero también uno subjetivo, pues exigen que el sujeto pasivo tenga un carácter determinado o cumpla unos requisitos específicos<sup>130</sup>. Es el caso de las prestaciones

---

<sup>128</sup> NEUMARK realiza una definición de este doble carácter distinguiendo en función de si se trata de exenciones aplicables a tributos directos o indirectos, concluyendo que es mucho más clara la situación en los primeros: “Es a menudo difícil decidir si las excepciones en cuestión (de las que aquí damos por supuesto, naturalmente, que son totales, es decir, que no adquieren por ejemplo la forma de «tax differentials») afectan a la obligación tributaria subjetiva o a la objetiva. La situación está clara cuando se dice, por ejemplo, que «...no forma parte de la renta imponible»; aquí se atiende solamente a la obligación tributaria objetiva, mientras que por el contrario se atiende de manera igualmente clara a la obligación tributaria subjetiva cuando se trata, verbigracia, de personas que viven en el extranjero y se encuentran solo provisionalmente en territorio nacional y que ni perciben ingresos «nacionales» ni poseen patrimonio «nacional». Más problemática es la situación, en cambio, cuando la ley decide que determinadas actividades económicas no están sujetas como tales a la obligación tributaria por el impuesto sobre el volumen de ventas; en tanto estas actividades se lleven a cabo aisladamente, es decir, no se integren con otras, como en el caso de un mayorista que efectúe (exclusivamente) los suministros de minerales y demás mercancías especificadas en el epígrafe 4 número 26 de la antigua Ley alemana del impuesto sobre el volumen de ventas, es innegable que la excepción de la obligación tributaria objetiva implica al mismo tiempo una exoneración de la obligación subjetiva. Las exenciones tributarias tienen, en la mayoría de los casos, un similar doble carácter, al igual que ocurría con la cabeza de Jano.” NEUMARK, F., *Principios... op. cit.* p. 103.

<sup>129</sup> Esta exención se aplica en diversos países, y está contenida en el Anexo X que se titula: “Lista de operaciones objeto de las excepciones a que se refieren los artículos 370, 371 y 375 a 390 quater”, concretamente en su Parte B: “Operaciones que los Estados miembros pueden seguir declarando exentas”, apartado 4.

<sup>130</sup> Como afirma CENTORE, “È sufficiente una veloce e non approfondita analisi delle diverse situazioni previste dalla norma (nazionale e comunitaria) nell'ambito delle esenzioni per avvertire che alcune di esse (la maggioranza) sono definite sotto un profilo squisitamente

sanitarias del art. 132.1. b), que deben ser realizadas por “entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos”. En este caso la exención tiene naturaleza dual o mixta, pues no sólo se delimita el contenido del servicio exento (“prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente”), sino que también se restringe los sujetos pasivos que pueden verse beneficiados por dicha exclusión de la tributación IVA<sup>131</sup>.

También podemos, aunque de manera mínima, encontrar exenciones IVA que únicamente respondan a criterios subjetivos, pues sólo atienden al carácter del sujeto pasivo, y no a la actividad económica que realicen. Es el caso de la exención referente a las “Operaciones efectuadas por los ciegos o de los talleres de ciegos a condición de que su exoneración no lleve consigo distorsiones importantes de la competencia”, que sin estar dentro de las armonizadas por la Directiva, sigue pudiendo mantenerse como ocurría con las de pompas fúnebres, aunque tiene una naturaleza radicalmente diversa<sup>132</sup>.

---

oggettivo, mentre per altre (una minoranza) la definizione passa attraverso un'indagine dei profili oggettivi (dell'operazione) e soggettivi (dell'operatore).” CENTORE, P., “Discrezionalità e neutralità nelle esenzioni IVA”, *L'IVA*, n° 7, 2006, p. 8.

<sup>131</sup> CENTORE afirma que esta condición subjetiva que se establece en la exención sanitaria tiene una doble implicación: por un lado limita la forma en que deben comportarse los establecimientos que se puedan beneficiar de la exención y, en segundo lugar, impide que ésta pueda aplicarse en casos de prestaciones de servicio ilícitas. Además, el autor analiza varios casos de la jurisprudencia del TJUE sobre el contenido de esta exención, acerca de la cualificación que debe tenerse para poder entenderse aplicable una exención. CENTORE, P., “Discrezionalità e neutralità ...”, *op. cit.*, pp. 7 y ss. En la STJCE de 27 de abril de 2006, *Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen*, asuntos acumulados C-443/04 y C-444/04, el TJUE concluyó: “Una normativa nacional que excluye la profesión de psicoterapeuta de la definición de las profesiones sanitarias sólo es contraria a dichos objetivo y principio si los tratamientos psicoterapéuticos, de ser dispensados por psiquiatras, psicólogos o por cualquier otro profesional médico o sanitario, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, están exentos del IVA, mientras que, de ser prestados por psicoterapeutas, pueden considerarse de calidad equivalente, habida cuenta de la cualificación profesional de éstos”. Observamos, por tanto, que se otorga una discrecionalidad importante a los EEMM a la hora de decidir que se exija una cualificación para permitir que se aplique una exención, si bien esta posibilidad no debe ser contraria al propio principio de neutralidad en su vertiente de igualdad de trato y excluir a profesionales con una capacitación profesional similar para prestar los mismos servicios.

<sup>132</sup> Anexo X, Parte B, apartado 5 de la Directiva IVA.

Hay que tener en cuenta que la justificación de las exenciones puede variar considerablemente según su naturaleza sea puramente objetiva, subjetiva o, en menor medida, mixta. En el caso de las que atienden únicamente al carácter del sujeto pasivo, la exención tiene una función clara de beneficiar a dicho operador, no siendo en este caso relevante el beneficio que puede encontrar el consumidor por comprar un bien o un servicio sin pagar el impuesto. Se trata de una forma de privilegiar al empresario o profesional que, normalmente, como en el caso de los invidentes, tiene un hándicap de competitividad que de esta manera se compensaría, siquiera parcialmente. La motivación de las objetivas es la contraria. Como atienden al producto objeto de tributación, sea bien o servicio, la intención es beneficiar al consumidor o destinatario del mismo, sea empresario o particular, a través de su compra sin tener que sufrir la repercusión del impuesto<sup>133</sup>. ENGLISCH nos muestra, por el contrario, la posibilidad de que las exenciones objetivas puedan tener una intención de beneficiar al prestador del servicio y no únicamente al consumidor. Se refiere el autor a aquellos mercados en los que la falta de flexibilidad del precio (por ejemplo por estar controlado), como los servicios de ópera, teatro u otras actividades artísticas, pueda implicar que la ausencia de tributación sobre el consumo suponga un incremento fundamental sobre las ventas<sup>134</sup>. Estamos de acuerdo en que en este supuesto se mezclan los motivos de establecer una exención objetiva, aunque vemos un claro incentivo al consumo de determinados productos culturales y sería extraño ver una motivación similar en el supuesto de un consumo que no se entendiera que debería ser promovido.

Por último, aunque la motivación de los EEMM y de la Directiva IVA sea, en muchas ocasiones, loable, sea por beneficiar determinados consumos como por facilitar la actividad económica de sectores perjudicados, como los invidentes, es claro que este mismo objetivo se podría alcanzar con subvenciones o subsidios a

---

<sup>133</sup> Esta idea es recogida por ENGLISCH: “Personal (subjective) exemptions will tend to subsidize the taxable person, as long as most competitors are not eligible for exemption [...] Objective exemptions will usually have the primary effect and aim to lower the tax burden of the final consumers who are recipients of the exempt supply, at least if they cover all directly competing goods and services”. ENGLISCH, J., “The EU Perspective on VAT Exemptions”, en DE LA FERIA, R., *VAT Exemptions: Consequences...*, *op. cit.*, p. 61. Esta afirmación es también predicable de las exenciones objetivas de que puedan beneficiarse adquirentes en transacciones B2B, ya que, al final, se trata de una menor carga tributaria, por la parte del valor añadido que no ha sido gravado, que llegará al consumidor final.

<sup>134</sup> ENGLISCH, J., “The EU Perspective on VAT Exemptions”, *op. cit.*, pp. 61-62.

dichas actividades, sin necesidad de introducir exenciones en el IVA que rompan la neutralidad fiscal, en otras palabras, sustituir gasto fiscal por gasto directo.

## **2.2.- Grupos de exenciones en la Directiva IVA**

En este apartado vamos a analizar las causas, más allá de la conveniencia política originaria cuando se introdujo el impuesto, que motivan la presencia de exenciones en la Directiva IVA. La neutralidad fiscal se ve directamente perjudicada por su existencia, por lo que es fundamental analizar los principios o intereses que provocan la infracción de la primera. Esto nos dará elementos de juicio para poder hacer una reflexión crítica sobre si se trata de vulneraciones justificadas, constituyendo un mal menor o, por el contrario, si los objetivos pretendidos podrían ser alcanzados de otra manera que no alterara la libre toma de decisiones económicas y la libre competencia del mercado interno.

Vamos a distinguir tres grupos fundamentales. El primero de ellos atiende a las exenciones que la propia Directiva IVA denomina como “aplicables a ciertas actividades de interés general”. El segundo bloque va a ir dirigido a las fundamentadas en razones de índole técnica o de eficiencia. El tercero y último va a estudiar las que están relacionadas directamente con la estructuración del IVA como un tributo de imposición en destino, y hace referencia a las operaciones transnacionales (sean intra o extra-UE), teniendo un impacto no en la vertiente interna del principio de neutralidad sino en su parte externa.

### **2.2.1.- Exenciones por razones de interés general**

Como comentamos en el primer capítulo, el IVA es un impuesto formalmente proporcional, ya que aplica un tipo porcentual concreto a cada transacción, cualquiera que sea la cuantía de la base imponible. Sin embargo, si realizamos un análisis ponderado del impacto que tiene la carga tributaria del IVA en función de la renta los resultados no son los mismos. A mayor nivel de ingresos la propensión marginal al ahorro es superior, dedicando los agentes económicos una menor parte de su renta disponible al consumo. De esta manera, los estratos más ricos de la población estarían soportando, en proporción a su riqueza, un menor gravamen por IVA que los sectores con menores rendimientos económicos. Esto hace que el IVA, como la mayor parte de impuestos sobre el consumo, sea calificado por parte de la doctrina económica y hacendística como regresivo, si

bien no son pocos los que no coinciden con esta afirmación, pues se apoyan en otras teorías, fundamentalmente las del ciclo vital<sup>135</sup>.

Para combatir esta teórica regresividad del impuesto se ha argumentado la posibilidad de introducir exenciones que evitaran la carga impositiva para aquéllos productos en los que los sectores de menores ingresos dedican mayor parte de su renta. Esto implicaría introducir un componente de relativa progresividad del impuesto, pues alteraría la proporción de renta que se dedica al pago del IVA en función del destino de dicho patrimonio a productos de menor o nula tributación. Vamos a plantear un ejemplo numérico donde se verá con claridad el objetivo de introducir este tipo de exenciones. Supongamos dos sujetos, X e Y, que se encuentran en escalas distintas de renta, el primero cuenta con unos ingresos de 15.000 € mientras que la renta disponible del segundo, considerada siempre después del pago de impuestos directos, es de 50.000 €. De acuerdo con lo afirmado, la propensión marginal del ahorro de X será del 10 % mientras que la de Y será del 25 %. En un mundo en el que la imposición sobre el consumo no tuviera exenciones, ambos gastarían parte de su renta en IVA, del que supondremos un tipo del 21 %:

| SUJETO X            |        | SUJETO Y            |        |
|---------------------|--------|---------------------|--------|
| Renta Disp.         | 15.000 | Renta Disp.         | 50.000 |
| Renta Consumo       | 13.500 | Renta Consumo       | 37.500 |
| Renta Ahorro (10 %) | 1.500  | Renta Ahorro (25 %) | 12.500 |
|                     |        |                     |        |

<sup>135</sup> Es muy interesante el estudio realizado por VAN BREDERODE sobre la supuesta y teórica regresividad del IVA, sobre todo desde el punto de vista de la teoría del ciclo vital. Este autor concluye que la afirmación de la regresividad del IVA puede pecar de plantear una realidad excesivamente simplificada: “The regressive model, which analyses the burden of VAT for different income groups on an annual basis, presents a simplification of reality. It disregards saving and social mobility. A life cycle approach is more appropriate to test the VAT’s presumed regressivity and that approach produces the result that VAT is proportional for low and middle-income groups, and mildly regressive where the top-income groups are included. In my opinion, the very poor and very rich should not be included in an assessment of the fairness of a consumption tax by reason of their extreme positions in the income pyramid. In my opinion, a society may afford the rich to be rich, but not the poor to remain poor. Poverty is a problem not caused by taxation. It should be solved by means of social measures, which may include financial support granted through the tax system”. VAN BREDERODE, R. F., “VAT’s Regressivity: Empirical Truth or Political Correctness”, *International VAT Monitor*, Vol. 18, N° 2, 2007, pp. 86-92, cita en p. 92.



|                       |           |  |                       |           |
|-----------------------|-----------|--|-----------------------|-----------|
| Valor Bienes          | 11.157,02 |  | Valor Bienes          | 30.991,74 |
| IVA repercutido (21%) | 2.342,98  |  | IVA repercutido (21%) | 6.508,26  |
| % IVA respecto renta  | 15,62%    |  | % IVA respecto renta  | 13,02%    |

*Fuente: Elaboración propia*

No queremos en este apartado reflexionar acerca de la regresividad o no del IVA, sino de la justificación que se plantea para las exenciones de interés general. En el supuesto planteado, caso de laboratorio aunque siguiendo las tendencias socioeconómicas comentadas, el Sujeto X va a dedicar una mayor parte de su renta disponible al pago del impuesto en comparación con Y, ya que este último ha destinado una parte superior de sus ingresos al ahorro. Si introducimos una exención sobre bienes o servicios de uso general o, por ejemplo, de primera necesidad, este porcentaje se verá sometido a cambios. Vamos a suponer que Y dedica un importe superior a la compra de dichos productos que el Sr. X, concretamente 15.000 € del primero por 10.000 € del segundo. Pese a esta diferencia, en términos porcentuales Y va a dedicar a bienes exentos un ratio menor de su renta destinada al consumo, 40 %, respecto de X, que dedica un 74,07 % de dicha parte de los ingresos que usa para satisfacer sus necesidades. Dichos importes no vendrían gravados con IVA, mientras que la renta restante destinada al consumo seguiría soportando un 21 % de IVA. La tabla que representa el supuesto en que existen exenciones para productos de interés general sería la siguiente:

| SUJETO X                |           | SUJETO Y                |           |
|-------------------------|-----------|-------------------------|-----------|
| Renta Disp.             | 15.000    | Renta Disp.             | 50.000    |
| Renta Consumo           | 13.500    | Renta Consumo           | 37.500    |
| Renta Ahorro (10 %)     | 1.500     | Renta Ahorro (25 %)     | 12.500    |
|                         |           |                         |           |
| Valor Bienes exentos    | 10.000,00 | Valor Bienes exentos    | 15.000,00 |
| Valor Bienes no exentos | 2.892,56  | Valor Bienes no exentos | 18.595,04 |
| IVA repercutido (21%)   | 607,44    | IVA repercutido (21%)   | 3.904,96  |

|                      |       |                      |       |
|----------------------|-------|----------------------|-------|
| % IVA respecto renta | 4,05% | % IVA respecto renta | 7,81% |
|----------------------|-------|----------------------|-------|

*Fuente: Elaboración propia*

Aunque la cuantía dedicada a los bienes exentos sea mayor cuanto mayor sea la renta, el efecto que produce la exención es el de reducir el porcentaje de renta disponible que se dedica al IVA con diferente impacto en ambos sujetos. X va a ver reducido en más de 10 puntos porcentuales dicho gasto impositivo, mientras que Y “sólo” en 5,21 puntos, haciendo que el gravamen pase a impactar en mayor medida a los estratos de mayor renta que a los de menores ingresos.

De esta manera, existe un importante núcleo de exenciones que tienen un objetivo claro de fomentar la equidad y contrarrestar dicha supuesta regresividad del IVA. Son muchas las exenciones que encontramos en los artículos 132 a 134 de la Directiva que se justifican con esta finalidad de responder al interés general, como los servicios públicos postales, prestaciones sanitarias y médicas, de seguridad social, que benefician a la infancia o juventud, de enseñanza, culturales, etc. Sin embargo, no son pocos los que han argumentado en contra de la eficiencia real de este tipo de exenciones así como de su procedencia<sup>136</sup>.

Por un lado, se argumenta que los beneficios de esta exclusión de la tributación no se limita a los sectores con menores ingresos sino que, por el contrario, y como hemos planteado en nuestro supuesto de laboratorio, los sectores de mayor renta van a dedicar una cuantía superior a dichos productos, disfrutando en gran medida también de dicha exención. Por otro, la crítica fundamental que se realiza sobre este tipo de medidas reside en la pérdida de ingresos tributarios producida por el IVA no pagado por los sujetos con mayor riqueza y que podría haber sido utilizada como subvención o subsidio que fuera destinado a compensar el gasto en IVA que soportan las clases de rentas bajas. Este cambio tendría dos efectos económicos claros: los sectores altos no se verían beneficiados de una medida dirigida a mejorar la situación de las franjas pobres de la población y, en segundo término, su posición se mejoraría dado que se podría hacer una transferencia directa de renta del IVA que no deja de ingresarse. En el ejemplo planteado, el Tesoro público está dejando de ingresar 4.338,84 € (en el escenario sin exenciones cobraba 8.851, 24 € mientras que si se introducen éstas la

<sup>136</sup> Véase BALLARD, C. L., SHOVEN, J. B., *The efficiency cost of achieving progressivity by using exemptions*, Center For Economic Policy Research, University of Stanford, California, 1985, que hacen un estudio sobre el impacto de introducir progresividad con exenciones y los problemas que conllevan.

recaudación disminuye hasta los 4512,40 €), mientras que el consumo neto de X sólo se está incrementando en 1.735,54 € (el sujeto Y también experimenta un ahorro de IVA de 2.603,31 €). Entendemos que no es posible hacer una comparación unitaria de estos individuos ya que no es idéntico el número de sujetos que integran las capas ricas de la población y las pobres, pero sí nos hace ver el resultado que se podría obtener eliminando las exenciones y dedicando el IVA recaudado a realizar transferencias directas a satisfacer parcialmente dichas necesidades básicas.

Existen justificaciones alternativas para estas exenciones de interés general que van más allá de introducir equidad y progresividad en la tributación indirecta. ENGLISCH, junto con los efectos redistributivos y de política social comentados hasta ahora que considera que presentan algunas exenciones de interés general, plantea la relación de ellas con la capacidad económica gravada por el IVA. De acuerdo con este autor, con la imposición sobre el valor añadido se pretende gravar la renta destinada al consumo y, en función de este, se determinará la contribución a las cargas públicas. Sin embargo, observa que dicha aportación al sostenimiento del gasto del Estado debe realizarse por la parte de las compras que se produzcan con la renta “a disposición” de los individuos, y no por la dedicada a sus necesidades básicas<sup>137</sup>. Según este autor, no debe obligarse a un ciudadano a tener que recurrir a la asistencia social si este pudiera sostenerse a sí mismo si no tuviera que cargar con el IVA. Las exenciones que estamos tratando no irían orientadas a minorar la regresividad del impuesto ni a redistribuir la riqueza, sino a gravar la verdadera capacidad económica, que sería aquella que se manifiesta con el consumo no estrictamente necesario<sup>138</sup>.

---

<sup>137</sup> ENGLISCH, J., “The EU Perspective on VAT Exemptions”, *op. cit.*, p. 62: “However, such a solidary responsibility presupposes that the taxpayer has certain funds –as indicated by income, wealth or expenditure; i.e. funds that he or she earns, owns or spends- at his or her *free disposal*. Insofar as he or she depends on these funds for essential personal need or for those of dependent family members, this person should not be assumed to be under a social responsibility to nevertheless contribute to covering the costs of public welfare and public goods; hence the corresponding income, wealth or expenditure does not indicate chargeable financial resources”.

<sup>138</sup> ENGLISCH, J., “The EU Perspective on VAT Exemptions”, *op. cit.*, p. 63-64: “In the context of Vat as an indirect tax, it is unavoidable that wealthy or high-income consumers can avail themselves of the relevant tax exemptions, too, just like poorer members of society. However, this does not per se put into question the legitimacy of the kinds of exemptions. Contrary to commonly held beliefs shared by the EU Commission, exemptions granted wholly or primarily on grounds of tax equity considerations of the kind discussed so far do not focus on a redistribution of wealth, nor do they derive their justification from the objective to mitigate the seemingly regressive effects of VAT. Instead, they merely acknowledge that certain expenditures

Este argumento, sin embargo, no es contrario a la realidad manifestada anteriormente: si se eliminan las exenciones y se transfiere el IVA de los bienes que se entiendan de interés general pagado por los sectores con mayores ingresos hacia los de menor renta los resultados en términos de bienestar económico de estos últimos serían superiores. Sí debemos tener en cuenta que los problemas de neutralidad económica generados por las exenciones pueden poner en riesgo el efectivo cumplimiento sea del interés progresivo o de la tributación de la capacidad de consumo real de estas exclusiones del gravamen, aunque lo trataremos cuando analicemos el impacto en nuestro principio que supone la ausencia de deducción para los operadores eximidos de IVA.

Hemos de realizar algunas precisiones adicionales en lo referente a esta clase de exenciones. Por un lado, no todas ellas están relacionadas con consumos de estricta necesidad básica, sino que muchos de ellos se fundamentan en razones de fomento de determinadas conductas que se entienden favorables para la ciudadanía. Es el caso específico de las exenciones de actividades de interés cultural<sup>139</sup>, de educación<sup>140</sup>, o de actividad física<sup>141</sup>. A diferencia de las anteriormente planteadas, por servicios médicos por ejemplo, estas no responden a necesidades vitales de la persona, sino a conductas que se quieren fomentar en la población, por considerarse necesarias o convenientes. En este caso el fin progresivo destaca por su ausencia ya que, además, no es difícil pensar que muchos de los consumidores de determinados bienes de alto interés cultural, como la ópera o el teatro, no se encuentran entre los sectores de rentas menores en la población, sino todo lo contrario. Su razón de ser es fomentar determinadas actitudes o tendencias de consumo en la ciudadanía, es decir, alterar, conscientemente y de

---

do not indicate an individual's taxpaying capacity, regardless of the personal circumstances of the consumer".

<sup>139</sup> Art. 132 n): "determinadas prestaciones de servicios culturales, y las entregas de bienes directamente relacionadas con las mismas, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público o por otros organismos culturales reconocidos por el Estado miembro de que se trate".

<sup>140</sup> Art. 132 i): "la educación de la infancia o de la juventud, la enseñanza escolar o universitaria, la formación o el reciclaje profesional, así como las prestaciones de servicios y las entregas de bienes directamente relacionadas con estas actividades, cuando sean realizadas por Entidades de Derecho público que tengan este mismo objeto o por otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca que tienen fines comparables".

<sup>141</sup> Art. 132 m): "determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física".

forma deseada, la libre toma de decisiones de los consumidores a favor de algunos sectores específicos que obtendrán una ventaja competitiva respecto a otros.

Esta idea nos lleva a plantear otra reflexión sobre este tipo de bienes, y es la amplitud de su contenido en muchas ocasiones, así como la discrecionalidad en su introducción en las normativas nacionales. Hablar de actividades de interés cultural, calificándolas de “determinadas” permite que un EM entienda que el cine es merecedor de una exención y no la música clásica, mientras que otro pueda entender lo contrario. Esto puede llegar a alcanzar, incluso, a las exenciones de interés general de necesidad social, pues se exime de IVA el servicio de hospitalización o de asistencia sanitaria pero no se recoge en ningún lado que esté exento de IVA el gasto en medicamentos. No estamos descubriendo la pólvora. Como todo beneficio fiscal, la discrecionalidad del legislador puede beneficiar a unos y perjudicar a otros, en muchas ocasiones con criterios poco definidos o no debidamente explicitados. Sin embargo, existe una diferencia clave en el caso del IVA: es un tributo pensado para cumplir con el principio de neutralidad y no para fomentar consumos concretos y esta es la diferencia que hace que la potencial arbitrariedad de los EEMM, avalada por la Directiva, sea aún más criticable que de costumbre.

### 2.2.2.- Exenciones por razones técnicas y de eficiencia

Existe otro conjunto heterogéneo de exenciones que están motivadas por razones técnicas o de eficiencia. Se fundamentan en la dificultad técnica de gravar con IVA determinadas transacciones o en los elevados costes administrativos que pueda tener la recaudación de dichas cuotas tributarias. La Comisión Europea, en su Propuesta de Sexta Directiva, justificaba algunas de estas exenciones por razones “técnicas, económicas y sociales”<sup>142</sup>. Realmente esta terminología encierra una variedad de motivos de diversa índole y aplicables a cada una de las exenciones concretas.

Por un lado, encontramos en este grupo las exenciones de los servicios financieros y de seguros. Se argumenta la dificultad existente para determinar la base imponible sobre la que se debe aplicar el IVA, así como las dificultades técnicas que habría para comprobar las cuantías transmitidas así como los

---

<sup>142</sup> COM (73) 950, *Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes Common system of value added tax: Uniform basis of assessment*, de 29 de junio de 1973, pp. 15-16.

márgenes cobrados<sup>143</sup>. Esta exención ha sido muy criticada por la propia Comisión Europea por los efectos que produce respecto de la neutralidad externa, dado que los servicios financieros son fácilmente vendibles a distancia y puede provocar un excedente de recursos para los EEMM que alojen a dichas empresas respecto de aquéllos en los que residan los consumidores de dichos servicios<sup>144</sup>. No obstante, a efectos de neutralidad interna, lo relevante es si esta exención es necesaria, y por tanto, la distorsión que provoca es inevitable para la UE.

Otras de las excepciones al hecho imponible del IVA establecidas por la Directiva sí pueden ser, por el contrario, derogables, pese a tener una justificación en motivos técnicos o de eficiencia. Nos referimos a las exenciones de apuestas y juegos de azar<sup>145</sup> o las relativas a operaciones con inmuebles<sup>146</sup>. La justificación que se da con la primera es, fundamentalmente, la existencia de otro tipo de tributos que gravan dichas actividades de manera más eficiente a como lo haría el IVA y las dificultades que presenta su gravamen. En el caso de las segundas, sobre todo en los alquileres, el argumento se sustenta en el análisis coste-beneficio que se deriva de los ingresos que podrían obtener las Administraciones tributarias por

---

<sup>143</sup> Como comenta AUJEAN, se han realizado distintos estudios promovidos por la Comisión Europea sobre formas de calcular la tributación por IVA que debe gravar la prestación de servicios financieros. El autor cita el estudio de PODDAR, S., *VAT on Financial Services, Searching for a Workable Alternative*, mimeo, 2008, que posteriormente serviría para el paper de SCHENK, A., *Taxation of financial services (including insurance) under a United States Value Added Tax*, *Tax Law Review*, 2009. AUJEAN concluye que “There is no clear evidence on the economic impact of subjecting financial and insurance services to VAT, but it is clear that the sticking VAT on these services is not an advantage in any case, and that once again cascading of taxes resulting from the actual exemption is making our economies globally less efficient!”. AUJEAN, M., “Harmonization of VAT in the EU...”, *op. cit.*, p. 139.

<sup>144</sup> Creemos conveniente transcribir literalmente las palabras de la Comisión Europea en el Documento de acompañamiento al Libro Verde del IVA, que resultan muy claras: “For many of the exempt services, this will not be a source of concern as they are unlikely to be supplied across borders or traded between Member States. Some financial and insurance services are, however, widely traded internationally and this pattern can be expected to grow with the deepening of Pan-European markets for these services. The outcome here is that those Member States who are net exporters of financial and insurance services are disproportionate beneficiaries of non-recoverable tax revenue whilst other Member States who are net recipients of these services contend with what is in effect a drain on their receipts. Deepening the Pan-European market will accentuate this unevenness in the accrual of tax receipts. The question arises whether the wide *de facto* freedom given to Member States to manage and set recovery levels (in effect, the level of taxation) and at the same time to retain this tax even when all the consumers of the exempt services are established in other Member States is not a potential source of mischief.”

<sup>145</sup> Art. 135.1 i).

<sup>146</sup> Art. 135.1 j), k) y l).

estos rendimientos, bastante pequeños, y los costes que implicaría convertir en sujeto pasivo, con las correspondientes cargas formales y trámite de declaraciones, a todos aquéllos que alquilaran un inmueble, aspecto que podría desbordar a las Administraciones tributarias.

Similares justificaciones encontramos en la comentada exención por franquicia de operadores de reducida facturación o la existente para las importaciones de pequeño valor<sup>147</sup>. Ambas inciden en la vertiente del principio de eficiencia que debe regir en este impuesto, y justifican la no tributación en los importantes costes administrativos y los costes indirectos que tendría para todos los individuos que pasarían a ser sujetos pasivos en comparación con los pequeños recursos financieros que se obtendrían. Sobre el último, cuyo límite se establece en 22 €, se han hecho grandes críticas por la potencial erosión de bases fiscales que puede llegar a generar, sobre todo dado el incremento de bienes en los que el valor fundamental radica en un servicio por vía electrónica que puede ser objeto de fragmentación. De esta manera, se podría enviar la parte material del bien desde un país tercero extra-UE, sin que esta parte llevara IVA, mientras que el resto del precio del bien, correspondiente a la parte electrónica o intangible, se seguiría prestando desde un EM<sup>148</sup>.

Todas estas exenciones, por tanto, tienen un motivo técnico y de eficiencia. Sin embargo, quizás sería conveniente analizar otros sistemas IVA, o incluso como realizan la gestión tributaria algunos EEMM para valorar si se trata de exenciones inamovibles o, por el contrario, esconden una incapacidad de las Administraciones nacionales. En el caso de los umbrales de tributación, España no ha introducido cuantía alguna, por lo que, entendemos, es algo perfectamente extrapolable a otros

---

<sup>147</sup> Esta exención, para “pequeños envíos sin carácter comercial” o para las “importaciones de escaso valor” están reguladas, respectivamente, en la Directiva 2006/79/CE del Consejo, de 5 de octubre de 2006, relativa a las franquicias aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países, artículo 1, y en la Directiva 2009/132/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, que delimita el ámbito de aplicación del artículo 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del impuesto sobre el valor añadido de algunas importaciones definitivas de bienes, artículo 23.

<sup>148</sup> Esto ha sido denunciado por la propia OCDE en su documento *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD Publishing, 2014. De manera breve y limitado al Reino Unido, VAN DE LEUR, M., “Closing a VAT Gap at the EU Border?”, *International VAT Monitor*, Vol. 22, nº 1, 2011, pp. 385-386. Véase también MACARRO OSUNA, J. M., “La Competencia fiscal y el comercio electrónico...”, *op. cit.*, pp. 149-184.

EEMM<sup>149</sup>. En el caso de las exenciones inicialmente consideradas, algunos países que han introducido el IVA posteriormente a la UE han eliminado muchas de ellas en su ánimo de crear un IVA más simplificado y eficaz<sup>150</sup>. Si dichas medidas son asumibles por el conjunto de EEMM o no y, sobre todo, si existe voluntad política para modificarlas, no corresponde a este trabajo. Lo que es evidente es que muchas de estas dificultades son, a día de hoy, y dadas las mejoras tecnológicas, perfectamente salvables. Probablemente ha llegado el momento de avanzar, dejar de lado viejas estructuras y derogar exenciones que provocan distorsiones al mercado y vulneran la neutralidad fiscal del IVA.

---

<sup>149</sup> No podemos obviar que España ha establecido un sistema de tributación de estimación objetiva (los denominados “módulos”) para determinadas actividades de pequeña cuantía y difícil control de la actividad económica. Tampoco que han causado problemas de fraude por la realización de facturas falsas que no alteraba su tributación, por ser fija, pero permitía la deducción de otros operadores. Esto, sin embargo, no desvirtúa nuestra conclusión: si bien quizás sea necesario hacer determinadas simplificaciones sobre la tributación de los pequeños empresarios y profesionales que tengan facturaciones de poca cuantía, al menos se les hace tributar y se minimiza el privilegio con que puedan contar por causa de la dificultad administrativa del control de sus declaraciones. De hecho, en España, en la reciente reforma fiscal, en la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, se ha procedido a restringir el uso de los regímenes especiales que gozaban de estos sistemas, como el agrícola, disminuyendo la cuantía a partir de la cual los empresarios pueden acogerse a ellos. Por tanto, el resultado es que disminuye el número de sujetos pasivos que no tributan por el régimen general, confirmando nuestra opinión de que se pueden articular sistemas administrativos que no permitan que los empresarios de poca facturación eviten la tributación por IVA y se infrinja la neutralidad fiscal.

<sup>150</sup> Como relatan DE LA FERIA y KREVER, los denominados *Modern VATs*, que han seguido la mayor parte de Estados no UE que han introducido el IVA recientemente en sus legislaciones nacionales, han seguido el establecido por Nueva Zelanda, con un tipo único y ausencia de exenciones: “In addition to rejecting the use of exemptions to subsidize particular activities of types of consumption, the modern VAT showed it was possible to apply the VAT to many types of supplies that had been classified as too difficult to tax under the traditional VAT, and therefore, appropriate for exemption. It illustrated how gambling services, certain types of immovable property transactions, some types of insurance services, and entities such as government departments, public bodies and charities, could all be included in the VAT system”. DE LA FERIA, R., KREVER, R., “Ending VAT Exemptions: Towards a *Post-Modern VAT*”, *op. cit.*, p. 10.



### 2.2.3.- Exenciones operativas para alcanzar un IVA en destino

El grueso del articulado que contiene la Directiva en relación con las exenciones afecta a las dirigidas a construir un sistema de imposición en destino. Una vez que se ha abandonado la idea de avanzar hacia un régimen definitivo de tributación en origen, las exenciones hacia las actividades económicas que salgan de un EM hacia otro o hacia un tercer país se han consolidado como fundamentales. Sin embargo, tal como analizamos anteriormente, las exenciones concernientes a las relaciones comerciales internacionales no adolecen del principal defecto que tiene el resto, pues el citado art. 169 b) permite que los sujetos pasivos que realicen entregas de bienes intra-UE o exportaciones puedan deducir el IVA soportado. Estas no son, por tanto, exenciones en sentido estricto, sino que se trata de operaciones de “tipo cero”, ya que son equivalentes a una transacción gravada pero cuyo porcentaje de tributación es cero.

El análisis de estas exenciones operativas o tipos cero debe fundamentarse en la vertiente externa del principio de neutralidad fiscal, y no en la interna. La intención de la Directiva es que se cumpla la libre toma de decisiones económicas y que no se distorsione el mercado internacional. Para que esto ocurra, es necesario que los consumidores puedan acceder a productos con una carga tributaria igual, lo que implica dos circunstancias añadidas: la primera que el tipo al que estén gravados sea el mismo en cada EM, y la segunda que el grado en que los vendedores soportan el tributo sea también idéntico. El gravamen proporcional que deberán soportar, por tanto, debe ser el del Estado de consumo, aspecto que la UE ha decidido realizar de forma directa, haciendo tributar las operaciones en destino, pese a que pudieran existir otras alternativas viables<sup>151</sup>. Este sistema de imposición hace primar también la relevancia de que los recursos tributarios acrecienten el

---

<sup>151</sup> Por ejemplo, se propuso un nuevo sistema para las transacciones B2B, sea para las transacciones domésticas como para las intra-UE. En ellas, dado que serían en su mayor parte deducidas, salvo en los casos en que los adquirentes fueran sujetos exentos, se podía introducir un tipo fijo y común para estas operaciones, siendo idéntico a efectos de la carga tributaria que experimentarían los consumidores el hacer gravar estas ventas en origen o destino. Al mismo tiempo, se permitiría que cada EM pudiera mantener un tipo particular para las transacciones B2C, que es, finalmente, donde se demuestra la capacidad económica que se quiere hacer tributar. Este es el llamado VIVAT o *Viable Integrated VAT*, y se puede encontrar un análisis de su funcionamiento en AUJEAN, M., “Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing”, *EC Tax Review*, Vol. 5, 2011, pp. 211-216.

Tesoro del país donde se revela la capacidad económica<sup>152</sup>. Además, es fundamental permitir que el IVA soportado por los empresarios o profesionales que realizan las entregas intra-UE o las exportaciones pueda ser objeto del derecho de crédito que tendrían si se tratara de una operación interior. Lo contrario supondría beneficiar en todo caso al operador nacional y, sobre todo, lastrar a las compañías y empresarios individuales de la UE con una carga impositiva que les supondría una desventaja competitiva dramática en los mercados internacionales.

Estas cuestiones se plasman en las exenciones contenidas en los arts. 138 y 139, que contienen las de las entregas de bienes intra-UE<sup>153</sup>, los arts. 146-156 sobre las exportaciones y operaciones asimiladas, así como otras muchas contenidas en el citado Título IX, pero siempre en la misma línea de eximir de tributación las entregas internacionales. Sin embargo, no son las únicas relevantes, ya que también encontramos exenciones en los supuestos de adquisiciones intra-UE e importaciones. Ambas actividades, de acuerdo con el principio de imposición en destino deberían estar gravadas con el IVA del EM de consumo, y así ocurre en la mayor parte de los supuestos. No obstante, los arts. 140-141 y 143-145 contienen determinadas exclusiones de la tributación de estas operaciones. Fundamentalmente, en términos de neutralidad externa debemos centrarnos en la exclusión de las adquisiciones e importaciones de bienes “cuya entrega efectuada por sujetos pasivos esté, en todo caso, exenta en su territorio”<sup>154</sup>. La razón de estas exenciones es clara: no hacer tributar a las compras internacionales con un IVA en los casos en que si la transacción se hubiera realizado dentro del Estado concreto

---

<sup>152</sup> Como concretan LEE, PEARSON y SMITH, el tipo cero tiene dos consecuencias fundamentales. Por un lado, consiguen que las transacciones que provengan de otros EEMM lleven aparejados el tipo de IVA nacional, no afectando a las conductas de consumo, sea porque ganen competitividad al provenir de países de menor tributación o viceversa. Por otro lado, esta forma de gravar las transacciones internacionales asegura que todo el beneficio acumulado procedente del IVA resulte en beneficio del país en que los bienes son consumidos. LEE, C., PEARSON, M., SMITH, S., *Fiscal harmonisation: An analysis...*, op. cit., p. 17.

<sup>153</sup> Sobre el complejo sistema de entregas intra-UE véase DE BUNES IBARRA, J. M., “Régimen de las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido según las Directivas Europeas”, en LASARTE ÁLVAREZ, J., (Ed.), *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales Armonizados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pp. 27-56; LASARTE ÁLVAREZ, J., “La exención del IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española”, en LASARTE ÁLVAREZ, J., (Ed.), *Las operaciones intracomunitarias...*, op. cit., pp. 169-218; SWINKELS, J., “Zero Rating Intra-Community Transactions”, *International VAT Monitor*, vol. 16, nº 3, pp. 187-193 y, sobre todo, LASARTE ÁLVAREZ, J., *La exención en el IVA de las entregas intracomunitarias*, Comares, Granada, 2009.

<sup>154</sup> Art. 140.a) y art. 143.1.a), ambos *in fine*.

no habría conllevado gravamen alguno, por estar exento de IVA. Si no existiera esta excepción en las áreas de entregas de bienes exentas existiría siempre una ventaja sustancial de los operadores nacionales, por cuanto no tendrían que introducir el IVA en sus precios mientras que las empresas extranjeras sí. Para evitar una infracción de tal calibre a la neutralidad externa se han introducido las comentadas exenciones que hacen idéntico para los consumidores de un EM, a efectos de IVA, comprar a un operador nacional o a uno foráneo.

Además, debemos comentar la posible conjunción de que una actividad exenta, sea por motivos de interés general o técnicos, sea realizada intra-UE. De acuerdo con lo establecido en el art. 169 dichas actividades darían lugar al derecho a deducir sus cuotas soportadas; sin embargo, esto entraría en conflicto con la imposibilidad de ejercer dicho derecho en el caso de realizar una operación exenta normal. Si este tipo cero se aplicase igualmente a las entregas que, de ser una operación interior, estaría exentas, los sujetos pasivos de otro EM estarían siempre en una posición de ventaja competitiva respecto de los nacionales, pues no introducirían el IVA en sus precios pero podrían deducirse las cuotas soportadas. El TJUE ha considerado esta teoría contraria a la neutralidad, y en su STJCE *Eurodental* ha determinado que si se trata de una actividad exenta, el entregarla en destino a otro EM o hacer una exportación no da, en ningún caso, derecho a deducción<sup>155</sup>.

Por último, debemos hacer una precisión fundamental en lo referente a estas denominadas “exenciones operativas”. Se refieren, en todo caso, a entregas de bienes, mas no a prestaciones de servicios. Estas se rigen por sus propias reglas de localización, reguladas en los arts. 43 y ss. de la Directiva IVA. Las reglas generales sobre las prestaciones de servicios es que estarán gravadas, para las transacciones B2B en el lugar de destino, mientras que si son B2C, pese a las múltiples excepciones, en el lugar de residencia del prestador<sup>156</sup>. En el caso de las

---

<sup>155</sup> STJCE de 7 de diciembre de 2006, *Administration de l'enregistrement et des domaines y Eurodental Srl*, asunto C-240/05, conclusión: “Una operación exenta del impuesto sobre el valor añadido en el interior de un Estado miembro, con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letra e), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva [...] no da derecho, de conformidad con el artículo 17, apartado 3, letra b), de esta Directiva, a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado, aunque se trate de una operación intracomunitaria y sea cual fuere el régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable en el Estado miembro de destino.”

<sup>156</sup> Art. 45 de la Directiva IVA *ab initio*: “El lugar de prestación de servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo será el lugar en el que el proveedor de los servicios tenga la sede de su actividad económica.”

transacciones intra-UE, dado que las exenciones comentadas anteriormente están armonizadas y son de obligada recepción y aplicación, no van a ocurrir importantes infracciones de la neutralidad fiscal. Si una prestación está exenta en la UE, la tributación en origen no va a provocar que el IVA con el que se grave la operación sea diverso al que incorporen los empresarios nacionales del EM de destino, por lo que no importará cuál sea el vendedor, ya que la transacción no estará gravada en ningún caso.

En el supuesto de servicios a terceros países la cuestión adquiere un cariz diverso. Si se realiza una prestación B2C que está exenta en el país de origen no se cobrará el IVA de dicho servicio. Sin embargo, el empresario que realice esta actividad no podrá deducirse el IVA soportado por sus compras, lo que puede conllevar una desventaja muy importante en los mercados internacionales. A diferencia de las exportaciones, donde se permite expresamente el derecho de deducción siguiendo la imposición en destino, en las prestaciones de servicios B2C la imposición es en origen y no se consiente, como regla general, el nacimiento de crédito por las cuotas soportadas del impuesto. Con ello se está haciendo recaer el gravamen de IVA sobre los empresarios y profesionales que presten los servicios exentos, pudiendo condenarles en el ámbito internacional ese sobre coste. Este es el motivo aparente por el que el art. 169 c) establece la posibilidad de que las prestaciones del art. 135.1, letras a) a f), servicios de índole financiera, en caso de prestarse a destinatarios extra-UE, sí permitan ejercitar el derecho de deducción<sup>157</sup>. Así, las “exportaciones” de servicios financieros no están exentas, sino que gozan de un tipo cero.

Como vamos a analizar en el siguiente apartado, así se obtiene un mayor grado de cumplimiento de la neutralidad fiscal, al no hacer recaer la carga tributaria sobre el sujeto pasivo. Es claro que, dentro del conjunto de servicios exentos que encontramos en los arts. 132 a 137 los financieros son los más susceptibles de tener

---

<sup>157</sup> HENKOW afirma que el motivo real de este artículo no está recogido en el preámbulo de la Directiva IVA, pues es liberarlos de la carga del IVA cuando se exporten: “The purpose must be to relieve financial service providers of the VAT burden for supplies to recipients outside the EU and to relieve goods exported in total of all VAT on cost components of the sale of goods –including all hidden VAT on the costs of financing exportations”. Según este autor, la cuestión de relevancia será fijar el criterio para determinar que los consumidores de estos servicios se encuentran fuera de la UE. HENKOW, O., *Financial Activities in European VAT...*, op. cit., p. 286. Por otra parte, WESTBERG y KRISTOFFERSSON añaden que junto con la intención que propone HENKOW existe una clara intención en la Directiva UE de ayudar a la competitividad internacional del sector financiero de la UE. WESTBERG, B. KRISTOFFERSSON, E., “Deductions in EU VAT Law”, op. cit., p. 642.

una competencia internacional en la que pequeños incrementos de precio pueden suponer grandes pérdidas de cuota de mercado. Junto a esto, el sector bancario y financiero es uno de los más importantes de la UE, sobre todo de algunos países concretos, que tienen especial interés en la competitividad de dicho ámbito empresarial. No entraremos en cuál es la razón de que la transformación de exención a tipo cero, permitiendo la deducción en supuestos en que el consumidor se encuentre fuera de la UE, únicamente se haya permitido a los servicios financieros. Es un mecanismo que nos parece acertado, y que, como vamos a ver, debería extenderse al resto de prestaciones exentas.

## **2.3.- El principio de neutralidad como criterio básico de interpretación y alcance de las exenciones**

### **2.3.1.- El criterio de interpretación estricta de las exenciones**

Una de las características básicas del IVA instaurado en la UE, y que viene reflejada en la exposición de motivos de la Directiva IVA, es el de la generalidad en su aplicación, es decir, que grava la práctica globalidad de transacciones activas de empresarios y profesionales<sup>158</sup>. El régimen de exenciones constituye una excepción al sistema común del impuesto, tanto en lo referente a su generalidad como en relación con la restricción que supone del derecho de deducción. La Directiva también establece la necesidad de que las exenciones no distorsionen la neutralidad en la competencia “en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal”<sup>159</sup>. Por tanto, el principio de neutralidad fiscal se erige en criterio fundamental de aplicación e interpretación del conjunto de exenciones establecidas

---

<sup>158</sup> Quinto considerando de la Directiva IVA: “Un régimen de IVA logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se recauda con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación abarca la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y la prestación de servicios”.

<sup>159</sup> Séptimo considerando de la Directiva IVA: “El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución”.

en la normativa comunitaria, y así ha sido utilizado por el TJUE en los numerosos pronunciamientos en esta materia<sup>160</sup>.

En cuanto ruptura del régimen general y excepción de la propia naturaleza del impuesto, el TJUE ha declarado en repetidas ocasiones la importancia de que las exenciones sean objeto de una interpretación restrictiva, aludiendo directamente a su carácter contrario a la neutralidad fiscal. Así hace la STJCE *Isle of Wight Council*<sup>161</sup>, en la que se pone en duda la interpretación que debe darse al término “grave” relativo a las distorsiones del mercado interior que han de ocurrir para que los organismos de derecho público no puedan beneficiarse de la “no sujeción” que permite la Directiva<sup>162</sup>. El TJUE, entendiendo que esa infracción “grave” era contraria a la neutralidad, consideró que no debía interpretarse restrictivamente, sino al contrario, ya que lo que debía entenderse en sentido estricto era la propia exención, y no los aspectos que la limitaran<sup>163</sup>.

---

<sup>160</sup> Como afirma AMAND, las exenciones son, probablemente, el aspecto más complejo del sistema del IVA europeo y, por ello, el TJUE ha tenido que decidir cuestiones a él referentes en más de 100 ocasiones, sobre todo dada la ausencia de una concreción de su contenido. AMAND, C., “Are VAT Exemptions Compatible...”, *op. cit.*, p. 409.

<sup>161</sup> STJCE de 16 de septiembre de 2008, *Isle of Wight Council y otros*, asunto C-288/07, analizada por CARRASCO GONZÁLEZ, F., “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 142, 2009, pp. 591-593, así como por NIKIFARAVA, K., “La neutralità concorrenziale dell’Iva e le attività economiche degli enti pubblici”, *Rassegna Tributaria*, nº 1, 2009, pp. 289 y ss., que hace hincapié en el cambio de tendencia que supone esta Sentencia respecto de las precedentes a través de la introducción de un concepto específico de distorsión competitiva relevante: “Dal punto di vista concettuale la nozione di concorrenza appare inscindibilmente legata a quella del mercato. Più precisamente, la concorrenza rappresenta uno dei possibili modelli di interrelazione tra più imprese operanti sul medesimo mercato. [...] Infatti, la concorrenza rappresenta uno degli elementi strutturali indispensabili per il corretto funzionamento del mercato e dal punto di vista economico non può esistere fuori dal medesimo [...] Tuttavia, nel caso *Isle of Wight Council* i giudici comunitari procedono ad una netta inversione di tendenza, che si stava delineando dalle pronunce precedenti, e forniscono una definizione comunitaria del fenomeno di distorsione concorrenziale rilevante, con l’indicazione dei criteri uniformi da rispettare.”

<sup>162</sup> Entrecorramos dicha “no sujeción” pues se trata fundamentalmente de una exención, ya que implica la exclusión, por parte de la propia norma del IVA, del impuesto en casos de entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por dichos organismos. Es, por tanto, un supuesto de exención subjetiva, aunque la Directiva la califique de no sujeción.

<sup>163</sup> STJCE *Isle of Wight Council* aps. 60, 77 y 78: “60.- Es preciso recordar que, tal como se desprende del apartado 30 de la presente sentencia, la no consideración como sujetos pasivos del IVA de los organismos de Derecho público [...] constituye una excepción a la regla general de la sujeción al impuesto de toda actividad de naturaleza económica, y que, por tanto, procede interpretar dicha disposición de forma estricta. Pues bien, [...] debe señalarse que éste restaura la mencionada regla general para evitar que la no consideración como sujetos pasivos de esos

Esta interpretación “estricta” ha sido repetida por el TJUE en numerosos asuntos, hasta el punto de que ha llegado a consolidarse como una obertura normal en muchas de sus sentencias sobre exenciones. Así ocurre en la STJUE *Don Bosco Onroerend Goed BV*<sup>164</sup>, en cuyo apartado 25 el Tribunal de Justicia se ha manifestado de la siguiente manera:

“Con carácter preliminar, hay que recordar que, según reiterada jurisprudencia, los términos empleados para designar las exenciones contempladas en el artículo 13 de la Sexta Directiva son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y cada prestación de servicios efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 13 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos”<sup>165</sup>.

---

organismos lleve a distorsiones graves de la competencia. En consecuencia, esta última disposición no puede ser objeto de interpretación restrictiva. 77.- Por último, el respeto del principio de neutralidad fiscal confirma esta interpretación. En efecto, la tesis defendida por las entidades locales de que se trata conforme a la cual los organismos de Derecho público sólo deberían ser considerados sujetos pasivos del IVA en el caso en que las distorsiones de la competencia resultantes de su no consideración como sujetos pasivos fueran sustanciales o, incluso, excepcionales, crearía una situación fiscal en la que un número significativo de operadores privados que llevasen a cabo las mismas operaciones que las realizadas por los referidos organismos recibiría un trato distinto al que éstos reciben en lo que respecta a la percepción del IVA, lo cual constituiría un importante menoscabo del principio de neutralidad fiscal. 78.- En cambio, la no consideración como sujetos pasivos del IVA de los antedichos organismos, en los supuestos en que no lleve a ninguna distorsión de la competencia o lleve tan sólo a distorsiones insignificantes, menoscabaría de forma mínima el principio de neutralidad fiscal.”

<sup>164</sup> STJUE de 19 de noviembre de 2009, *Don Bosco Onroerend Goed BV*, asunto C-461/08.

<sup>165</sup> Esta idea está recogida también en las siguientes Sentencias del TJUE: STJCE de 14 de junio de 2007, *Haderer*, asunto C-445/05, ap. 18, STJCE de 11 de diciembre de 2008, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, asunto C-407/07, ap. 30, y STJCE de 23 de abril de 2009, *TNT Post UK*, asunto C-357/07, ap. 31.

De este párrafo podemos extraer tres ideas distintas que la jurisprudencia del TJUE ha querido aplicar de manera conjunta y armónica. Por un lado, toda excepción al sistema general del IVA, y más si constituye una excepción al derecho de deducción, debe interpretarse de forma estricta<sup>166</sup>. Por otro, se debe exigir un respeto esencial al principio de neutralidad fiscal, que debe informar todo lo referente al impuesto y, también, el sistema de exenciones<sup>167</sup>. El tercer sustento de esta teoría jurisprudencial, y quizás la más controvertida, hace referencia a evitar que un exceso de celo con los principios generales del impuesto pueda vaciar de contenido a las exenciones establecidas por la Directiva a través de una interpretación que las limite o restrinja excesivamente. De hecho, en las primeras versiones del párrafo transcrito el TJUE utilizaba el término “interpretación restrictiva”, pero en esta última Sentencia citada se ha empleado alternativamente con el calificativo “estricto”<sup>168</sup>. Aunque habrá que analizar si se trata de una cuestión formal y en futuros pronunciamientos se vuelven a compaginar ambos adjetivos, el análisis sustancial de la doctrina así como de los distintos pronunciamientos de diversos Abogados Generales nos invitan a pensar que no es un cambio carente de significado.

En sus Conclusiones presentadas en el asunto *Zoological Society of London*<sup>169</sup>, el AG JACOBS afirmó que los términos “estricto” y “restrictiva” no son sinónimos, y que no debería restringirse su significado pero tampoco aplicarse con un alcance superior al que se pretendía, sino a esto “y nada más”<sup>170</sup>. De esa

---

<sup>166</sup> Así se ha pronunciado el TJUE, entre otras, en las SSTJCE de 20 de junio de 2002, *Comisión/Alemania*, asunto C-287/00, ap. 43, y STJCE de 20 de noviembre de 2003, *Taksatorringen*, asunto C-8/01, ap. 36, así como en la jurisprudencia citada en estos apartados.

<sup>167</sup> Así se declara en las SSTJCE de 6 de noviembre de 2003, *Dornier*, asunto C-45/01, ap. 42, STJCE de 26 de mayo de 2005, *Kingscrest Associates* y *Montecello*, asunto C-498/03, ap. 29, y STJCE de 8 de junio de 2006, *L.u.P.*, asunto C-106/05, ap. 24, así como en la jurisprudencia citada en estos apartados.

<sup>168</sup> Por ejemplo, en la citada STJCE TNT Post el Tribunal se refiere a interpretación “restrictiva”, mientras que en la Sentencia *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, que es anterior, únicamente utiliza el apelativo “estricto”.

<sup>169</sup> Conclusiones del Abogado General JACOBS, F. G., presentadas el 13 de diciembre de 2001 en el asunto C-267/00, *Zoological Society of London*.

<sup>170</sup> Conclusiones del AG JABOCS en *Zoological Society of London*, aps. 18-19: “18. La asociación alega además que es preciso determinar la finalidad subyacente de la exención en el contexto del artículo 13, parte A, en su conjunto. Una exención puede ser ampliada más allá de su texto mismo con objeto de hacer eficaz su finalidad subyacente, y una exención discrecional debe ser aplicada conforme a esa finalidad. La Comisión señala que «estricto» no significa necesariamente «restrictiva»; los términos de una exención que hayan sido redactados sin ambigüedad no requieren una interpretación especialmente restringida. 19.- Estoy de acuerdo en



forma, tampoco las limitaciones a las exenciones deberían entenderse más allá de sus términos, en modo que las vacíen de contenido, sino que también debería interpretarse de forma “estricta”<sup>171</sup>, en resumen, para respetar la sustancia y el contenido literal del articulado de la Directiva. El propio AG JACOBS repitió su teoría en el citado asunto *Seeling*, y esta regla de interpretación fue asumida también por el AG RUÍZ-JARABO COLOMER, que la entendió en el sentido de que no se puede aplicar un criterio interpretativo “de una manera tan restringida que obstaculicen el logro del objetivo que persiguen (las exenciones)”<sup>172</sup>. En este supuesto, el TJUE expresamente dio la razón al AG RUÍZ-JARABO COLOMER, repitiendo sus palabras<sup>173</sup>. Esta doctrina, que si bien ya aparecía en la jurisprudencia del TJUE con anterioridad, parece consolidarse con los argumentos de los Abogados Generales<sup>174</sup>. De hecho, como afirma SCHOLYOK, no es una mera aplicación de un criterio teleológico de interpretación, sino que resulta en un

---

que las exenciones del IVA han de ser estrictamente interpretadas, pero no deben ser reducidas a través de su interpretación. En este aspecto tiene razón la Comisión al oponer los conceptos de interpretación «estricta» y «restrictiva». Como consecuencia, las limitaciones de las exenciones no deben ser interpretadas restrictivamente, pero tampoco de modo que excedan de sus términos. Las exenciones, al igual que cualesquiera limitaciones de ellas, han de ser interpretadas de forma que la exención se aplique a lo que se pretendía y nada más. Así pues, coincido con la asociación en que es apropiado considerar la finalidad de las reglas relevantes en su contexto.”

<sup>171</sup> TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to...*, op. cit., p. 819, recalcan la opinión del AG JACOBS así como su doble utilidad, tanto en la interpretación de las exenciones como de sus limitaciones.

<sup>172</sup> Conclusiones del AG RUÍZ-JARABO COLOMER, D., presentadas el 4 de mayo de 2004 en el asunto C-284/03, *Temco Europe S.A.*, ap. 45

<sup>173</sup> STJCE *Temco Europe S.A.*, ap.17: “En segundo lugar, los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva deben ser objeto de interpretación estricta, por constituir excepciones al principio general de que el IVA se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias Comisión/Irlanda, antes citada, apartado 52; de 18 de enero de 2001, *Stockholm Lindöpark*, C-150/99, Rec. p. I-493, apartado 25, y *Sinclair Collis*, antes citada, apartado 23). Como ha señalado acertadamente el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, esta exigencia de interpretación estricta no significa, sin embargo, que los términos empleados para definir las dispensas hayan de entenderse de una manera tan restringida que obstaculicen el logro del objetivo que persiguen.”

<sup>174</sup> Esta presencia anterior es reflejada por ENGLISH cuando afirma: “However, the Court’s approach has repeatedly been criticized as too simplistic by prominent scholars. A distinguished Advocate General observed that the provisions on exemptions «should not be whittled away by interpretation» [...] This criticism had its impact on the Court’s jurisprudence, and in recent times, the CJEU has made express reference also to the need for systematic interpretation and purposive construction. It should be noted, however, that the CJEU still relies heavily on a literal interpretation of exemptions”.

paso adelante en la aplicación de las exenciones IVA que limita posibles abusos interpretativos que pudieran acometerse por deberse interpretar “restrictivamente” al tratarse de infracciones al sistema general IVA<sup>175</sup>.

Es especialmente relevante analizar cómo en las exenciones, pese a tratarse de excepciones claras al régimen del impuesto y crear distorsiones, como la imposibilidad de ejercitar el derecho de deducción, es el propio principio de neutralidad el que justifica esta variación de criterio. Hay que tener en cuenta que el Tribunal de Justicia ha repetido en numerosas ocasiones que las exenciones son un concepto autónomo del Derecho de la UE, que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencia en el régimen del IVA entre los EEMM, y como tal deberán ser interpretadas<sup>176</sup>. Interpretación estricta y neutralidad fiscal deben conjuntarse tanto en la vertiente objetiva como la subjetiva de las exenciones, y siempre respetando la literalidad de la norma. La principal fuente de conflictos es relativa a la primera dimensión del principio de neutralidad y su consideración como manifestación en el IVA de los de igualdad de trato y no discriminación.

2.3.2.- El principio de neutralidad fiscal como contrapunto de la interpretación estricta de los requisitos objetivos y subjetivos de las exenciones

En numerosas ocasiones la ambigüedad que presenta la letra de un artículo que regula una exención deja una importante discrecionalidad a los EEMM para su adopción, pudiendo existir distintas interpretaciones sobre su introducción en la normativa nacional o sobre la regulada en la propia Directiva IVA. Puede ocurrir que una interpretación estricta implique excluir a determinados sujetos de la exención o que esta no se aplique a actividades que son fundamentalmente

---

<sup>175</sup> SCHULYOK realiza un análisis de la evolución de los criterios de interpretación de las exenciones en la jurisprudencia del TJUE, concluyendo sobre este aspecto que “While AG Jacobs’ approach can be seen as a normal result of teleological interpretation, it is nevertheless a step towards a broader application of VAT exemptions. By putting more emphasis on the intended effect of a provision, the ECJ has given itself the power to extend the scope of an exemption beyond its wording”. SCHULYOK, F., “The ECJ’s Interpretation of VAT Exemptions”, *International VAT Monitor*, Vol. 21, nº 4, p. 268.

<sup>176</sup> STJUE de 3 de junio de 2010, *De Fruytier*, asunto C-237/09, ap. 21, y también la STJCE de 25 de febrero de 1999, *CPP*, C-349/96, ap. 15, la STJCE de 14 de junio de 2007, *Horizon College*, asunto C-434/05, ap. 15, y la STJUE de 22 de octubre de 2009, *Swiss Re Germany Holding*, C-242/08, ap. 33. LENOIR hace una relación de temas que ha tratado el TJUE y en el que se encuentra esta dicotomía entre autonomía del concepto e interpretación estricta pero neutral. LENOIR, V., “April 195 – April 2004. VAT Exemptions...”, *op. cit.*, p. 458.

iguales<sup>177</sup>. Esto provocaría otorgar un trato diferenciado a situaciones similares, lo que generaría distorsiones claras en el mercado, incentivando determinadas formas de realización de la actividad empresarial y no otras, sea desde un punto de vista subjetivo u objetivo. Por el contrario, podemos encontrar Sentencias del Tribunal de Justicia en las que el cumplimiento efectivo del principio de neutralidad puede requerir que la interpretación que se haga de una exención sea flexible o poco estricta.

Es lo sucedido en la STJUE *Rank Group*<sup>178</sup>. En este asunto el Tribunal de Justicia debió pronunciarse sobre la procedencia y corrección de la exención británica sobre juegos de azar en relación con el principio de neutralidad<sup>179</sup>. La normativa del Reino Unido incluía dentro de los servicios exentos todos aquellos que cumplieran condiciones específicas de cantidad jugada y premio<sup>180</sup>. En función de dicha regulación determinadas prestaciones de las denunciantes, concretamente el bingo mecanizado (o *mecanised cash bingo*), y las máquinas tragaperras,

---

<sup>177</sup> Decimos interpretación estricta y no restrictiva porque si el criterio excede de la lectura literal de la norma, atacando su contenido establecido por la Directiva, se estaría ya infringiendo su naturaleza de concepto autónomo. Si, además, esta restricción genera desigualdades de trato la vulneración comprendería también al principio de neutralidad fiscal.

<sup>178</sup> STJUE de 10 de noviembre de 2011, *Rank Group plc*, asuntos acumulados C-259/10 y C-260/10.

<sup>179</sup> Esta Sentencia ha sido analizada por DE LA FERIA, que la ha planteado enfatizando los tres criterios de interpretación de las exenciones que, a su juicio, se extraen de la jurisprudencia del TJUE y que, si bien difieren del enfoque que hemos dado, son sustancialmente similares: “When determining the scope of any of the exemptions listed in the VAT Directive consideration must always be given to the general interpretative principles developed by the Court and applicable to all those exemptions. In particular, three principles are worth noting: the principle of strict interpretation of exemptions, the principle of contextual interpretation of exemptions, and the principle of uniform interpretation of exemptions”. DE LA FERIA, R., *VAT: a new dawn for the principle of fiscal neutrality?*, Oxford Centre for Business Taxation, PP 11/04, 2011, p. 8 (versión web). Junto con la estricta, que hemos denominado igual, la contextual sería la relativa a su relación con la neutralidad fiscal y la uniforme la referente a su interpretación armonizada en los distintos EEMM.

<sup>180</sup> STJUE *Rank Group* ap. 17: “Las partes en los litigios principales no discuten que, puesto que la nota 1, letra b), del grupo 4 del anexo 9 de la Ley del IVA de 1994 remite a la Ley del Juego de 1968, el mc-bingo sólo estaba exento del IVA si la apuesta del juego era inferior o igual a 50 peniques y si el premio era inferior o igual a 25 libras esterlinas. En cambio, si no se cumplía uno de estos dos requisitos, el juego en cuestión no estaba exento de dicho impuesto. Consta también que estos dos tipos de juegos de mc-bingo eran idénticos desde el punto de vista del consumidor. Los Commissioners sostenían que, no obstante, no se había infringido el principio de neutralidad fiscal ya que no se había probado que dicha diferencia de trato hubiese afectado a la competencia entre estos juegos.”

estaban excluidas de la exención. Para la demandante, esta exclusión era contraria a la neutralidad fiscal mientras que para los *Commissioners* el no ser exactamente los mismos juegos que aquéllos exentos implicaba que no existía una concurrencia directa entre ellos susceptible de infringir tal principio. Como vemos, el Tribunal de Justicia se encuentra en la tesitura comentada. Ha de interpretar los límites establecidos a una exención por un EM que, de considerarlos contrarios a la neutralidad y excesivos respecto a una interpretación “estricta” de la norma, conllevarían extender el ámbito de aplicación de la misma, menoscabando aún más la generalidad del impuesto.

Esta Sentencia analiza en profundidad la vertiente de igualdad de trato del principio de neutralidad, afirmando que no puede darse una tributación distinta “a dos prestaciones idénticas o similares que satisfacen las mismas necesidades de modo distinto desde el punto de vista del IVA”, no requiriéndose que se declare “la efectiva competencia entre los servicios en cuestión”<sup>181</sup>. El TJUE afirma que la neutralidad fiscal delimita la capacidad que tienen los EEMM de trasladar las exenciones, en ocasiones ambiguas, a su ordenamiento interno y para esta apreciación “debe tenerse principalmente en cuenta el punto de vista del consumidor medio [...] evitando distinciones artificiales basadas en diferencias insignificantes”<sup>182</sup>. “Por tanto, dos prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de dichas prestaciones”<sup>183</sup>. Con ello, el Tribunal de Justicia considera que el hecho de que los servicios en cuestión sean objeto de diferentes tipos de autorización y estén sometidos a regímenes jurídicos de control y regulación no permite que se les dé un trato distinto del impuesto, pues se contravendría la neutralidad fiscal.

No obstante, el propio TJUE afirma que la consideración del principio de neutralidad no puede (en nuestra opinión, por desgracia), entenderse tan extensivo como para anular el margen de apreciación que se reconoce a los EEMM en la introducción de exenciones<sup>184</sup>. Para ello considera que sí puede otorgarse un trato

---

<sup>181</sup> STJUE *Rank Group* aps. 35 y 36.

<sup>182</sup> STJUE *Rank Group* ap. 43.

<sup>183</sup> STJUE *Rank Group* ap. 44.

<sup>184</sup> STJUE *Rank Group* ap. 53: “Antes de nada, debe señalarse que, si no se quiere privar de todo efecto útil al artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva y al amplio margen de apreciación que el mismo reconoce a los Estados miembros, recordado en el apartado 40 de la

distintivo a distintos juegos en los que los límites de las apuestas, posibilidades de ganar y formatos disponibles sean distintos e influyan en la decisión del consumidor medio.

El TJUE aporta importantes claves en la resolución de este caso. Por un lado, consagra el debido respeto que debe tener el principio de neutralidad tanto por el contenido de la exención en sí, como por el margen de apreciación que se permite en la normativa comunitaria a los EEMM<sup>185</sup>. Por otro, consagra los términos en que debe entenderse la primera dimensión de la neutralidad fiscal en la interpretación de los requisitos objetivos de una exención. Aunque suponga ampliar el ámbito de aplicación de una exención, el TJUE considera que se deben tratar de forma igual todos los productos (bienes y servicios) que satisfagan necesidades similares desde el punto de vista del consumidor medio. Así, no importará que se establezcan límites administrativos o procedimentales, pues la neutralidad fiscal exige que la exención no altere ni distorsione las condiciones de competencia de tal forma que se influya a los compradores a optar por uno u otro en función de motivos tributarios<sup>186</sup>. Sólo en supuestos en los que, objetivamente, representen productos que atiendan a necesidades distintas de los consumidores podrá hacerse la interpretación estricta que se proclama de las exenciones y no tendrá que extenderse su implementación a otros supuestos.

La labor del TJUE de interpretación de las exenciones de forma flexible y compatibilizando con la neutralidad fiscal también se ha planteado en diversos asuntos en los que se planteaba la adecuación de límites subjetivos de las exenciones con dicho principio. De hecho, la interpretación del Tribunal de Justicia, en su afán de primar la igualdad de trato entre operadores que realicen una actividad exenta, ha llegado a límites difícilmente asumibles dentro de la

---

presente sentencia, no se puede interpretar el principio de la neutralidad fiscal en el sentido de que, según el mismo, las apuestas, las loterías y los otros juegos de azar o de dinero deban ser considerados todos ellos prestaciones similares. Por tanto, un Estado miembro puede limitar la exención del IVA a determinados tipos de juegos de azar”.

<sup>185</sup> Para DE LA FERIA este asunto representa otra señal de que el TJUE se está moviendo de una posición de interpretación estricta de las exenciones hacia un punto de mayor defensa de la neutralidad fiscal, con las numerosas implicaciones que tiene esta nueva interpretación y este cambio de criterio en la normativa de los distintos EEMM. DE LA FERIA, R., *VAT: a new dawn...*, *op. cit.*, pp. 10-11 (versión web).

<sup>186</sup> Véase que, pese a que el TJUE hace hincapié en la vertiente de igualdad de trato, la neutralidad fiscal es un todo, como analizamos en el primer capítulo, en la que se interrelacionan las tres dimensiones comentadas.

literalidad de la norma. Nos referimos, entre otras, a la STJCE *Gregg*<sup>187</sup>. El fondo de esta sentencia versa sobre un matrimonio gestiona una residencia sanitaria registrada como hogar para ancianos y minusválidos y residencia sanitaria. Sin embargo, pese a que son socios de una *partnership* sin personalidad jurídica, la Administración Tributaria inglesa les obligó a aplicarse las exenciones del actual art. 132.1. b) y g), impidiendo su derecho a deducción. Los demandantes, haciendo referencia a la Sentencia *Bulthuis-Griffioen*<sup>188</sup>, que había resuelto de forma distinta a como lo haría la que tratamos, alegaban que se trata de una exención únicamente aplicables a personas jurídicas, dado que el tenor literal de la norma así lo deja entender.

El Tribunal de Justicia llevó la resolución del asunto a la dicotomía entre interpretación estricta y cumplimiento de la neutralidad fiscal. El TJUE reconoció que las exenciones establecidas en la Directiva utilizaban los términos “establecimientos” y “organismos”, añadiéndose como condición a la mera realización de la actividad, que en otros supuestos aparece como único requisito<sup>189</sup>. Sin embargo, considera que esto no se predica únicamente de las personas jurídicas<sup>190</sup>, y que el principio de neutralidad fiscal se opone a que operadores que realizan la misma actividad sean tratados de forma distinta únicamente por su forma jurídica<sup>191</sup>.

Si la compatibilidad de la palabra “organismo” con la naturaleza de persona física es difícil de asimilar, aunque sea en beneficio del principio de neutralidad, el TJUE ha realizado interpretaciones aún más extensivas respecto al tenor literal

---

<sup>187</sup> STJCE de 7 de septiembre de 1999, *Gregg y Gregg*, asunto C-216/97.

<sup>188</sup> STJCE de 11 de agosto de 1995, *Bulthuis-Griffioen*, asunto C-453/93, cuya conclusión fue que “un empresario, persona física, no puede pretender disfrutar de una exención con arreglo a la letra g) de dicha disposición, que la reserva expresamente a los organismos de Derecho público o a otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate les haya reconocido su carácter social.”

<sup>189</sup> STJCE *Gregg* ap. 14.

<sup>190</sup> STJCE *Gregg* ap. 18: “Es cierto que los conceptos de «establecimiento» y «organismo» sugieren la existencia de una entidad individualizada que desempeña una función particular. No obstante, esta circunstancia no se da solamente en las personas jurídicas, sino también en las personas físicas que explotan una empresa”.

<sup>191</sup> STJCE *Gregg* ap. 20: “En efecto, el principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA. De ello resulta que se incumpliría el mencionado principio si la posibilidad de acogerse a la exención prevista para las operaciones efectuadas por establecimientos u organismos mencionados en el artículo 13, A, apartado 1, letras b) y g), dependiera de la forma jurídica por medio de la cual el sujeto pasivo ejerce su actividad”.

de la Directiva. Es el caso de la STJCE *Canterbury Hockey Club*<sup>192</sup>. En este asunto dos clubes de hockey prestan servicios deportivos a sus afiliados, que pagan una cuota anual en contrapartida. Además, dichos clubes contratan determinados servicios a un organismo sin ánimo de lucro a nivel nacional que actúa a modo de federación, promoviendo y desarrollando la práctica de dicho deporte, denominado *England Hockey*<sup>193</sup>. La Administración Tributaria Británica (los *Commissioners*), entendieron que los servicios prestados por este organismo a los clubes, en cuanto que estos no son personas que practiquen un deporte, no quedarían dentro de la exención correspondiente. Debemos recordar que la exención de interés general relativa a las prestaciones deportivas es la referente a “determinadas prestaciones de servicios, directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física, facilitadas por organismos sin fin lucrativo a las personas que practican el deporte o la educación física”<sup>194</sup>.

Es evidente que la exención, bajo una interpretación literal, sólo parece aplicable a servicios que se prestan a los que disfrutan, directamente, del ejercicio físico en cuestión. Bajo este prisma la demanda de los clubes de Hockey debería haber sido desestimada. Sin embargo, de nuevo el principio de neutralidad fiscal es usado por el Tribunal de Justicia para “camuflar” una interpretación que podría ampliar de manera importante el ámbito de aplicación de esta exención. Según el TJUE, interpretar restrictivamente este artículo implicaría que un mismo servicio pudiera estar exento o no en función de la personalidad jurídica del destinatario. En los casos en que los deportistas se vieran obligados por las circunstancias a practicarlo bajo una “estructura de club” no se podría aplicar la exención, encareciendo con el IVA la adquisición de dichos servicios e incentivando el ejercicio desorganizado de dicho deporte. El TJUE lo afirma de forma tajante: “De ello se deduce que dicho principio sería violado si la posibilidad de acogerse a la exención establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva dependiera de la estructura organizativa propia de la actividad deportiva

---

<sup>192</sup> STJCE de 16 de octubre de 2008, *Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club*, asunto C-253/07.

<sup>193</sup> Concretamente, “*England Hockey* presta a sus miembros ciertos servicios, a saber, un sistema de acreditación de los clubes, formación para entrenadores, árbitros, monitores y jóvenes, una red de oficinas de promoción del hockey, posibilidades de acceso a subvenciones públicas y al mecenazgo procedente de las loterías, asesoría en materia de marketing y de obtención de patrocinadores, servicios de gestión y seguro de los clubes y organización de competiciones entre los equipos”. STJCE *Canterbury Hockey Club*, ap. 8.

<sup>194</sup> Art. 132.1.m) de la Directiva IVA.

que se practique”<sup>195</sup>. El TJUE, para conformar su criterio, distingue entre destinatario formal del servicio y beneficiario efectivo del mismo<sup>196</sup>. Así, debe ser éste el que cumpla el requisito subjetivo de la exención, no siendo relevante que jurídicamente el destinatario del servicio no sea una persona física susceptible de practicar un deporte<sup>197</sup>.

Esta interpretación extiende el espectro de implantación de la exención, menoscabando la generalidad del impuesto, pues si la letra de la Directiva IVA pone bien claro que se trata de los servicios disfrutados por los que practiquen deporte, el TJUE no encuentra problema en que dicho “disfrute” no sea inmediato, sino que pueda ser final, y a través de una organización. Es comprensible la posición del Tribunal por cuanto la interpretación estricta de la exención podría

---

<sup>195</sup> STJCE *Canterbury Hockey Club*, ap. 30: “Se desprendería además de esta interpretación que la exención de las operaciones efectuadas por los establecimientos u organismos mencionados en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), no se aplicaría a algunas de las personas que practican un deporte por el mero hecho de practicarlo en una estructura gestionada por un club. Ahora bien, dicha interpretación no sería conforme con el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, que debe respetarse al aplicar las exenciones establecidas en el artículo 13 de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 1998, Fischer, C-283/95, Rec. p. I-3369, apartado 27). En efecto, este principio se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de septiembre de 1999, Gregg, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 20). De ello se deduce que dicho principio sería violado si la posibilidad de acogerse a la exención establecida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva dependiera de la estructura organizativa propia de la actividad deportiva que se practique”.

<sup>196</sup> El criterio del beneficiario efectivo fue propuesto por la Comisión Europea en sus alegaciones al asunto, y así lo reconoció el TJUE en el ap. 25 de la Sentencia: “La Comisión de las Comunidades Europeas considera, a este respecto, que dicha disposición debe ser interpretada, no literalmente, sino en función de la prestación de servicios de que se trate, con el fin de garantizar la aplicación efectiva de la exención allí establecida, y que, en consecuencia, es preciso tomar en consideración no sólo el destinatario formal o legal de la prestación, sino también su destinatario concreto o su beneficiario efectivo”. SIOTA ÁLVAREZ, M., “La exención del IVA en las prestaciones de servicios relacionadas con la práctica del deporte. (Comentario a la STJCE de 16 de octubre de 2008, Asunto C-253/07)”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 307, 2010, p. 147.

<sup>197</sup> STJCE *Canterbury Hockey Club*, ap. 31. SIOTA ÁLVAREZ destaca que la conclusión de la Sentencia, en definitiva, es que “la identidad del destinatario formal de la prestación de servicios y la forma jurídica bajo la cual la recibe no tiene relevancia –pudiendo ser personas jurídicas o asociaciones sin personalidad jurídica–. Lo determinante será que los beneficiarios efectivos de dichas prestaciones sean personas que practiquen un deporte, circunstancia esta que corresponderá verificar al órgano jurisdiccional remitente”. SIOTA ÁLVAREZ, M., “La exención del IVA...”, *op. cit.*, p. 147.



provocar importantes distorsiones en los receptores de los servicios de las Federaciones deportivas. Si la contratación del servicio de un árbitro lleva IVA si la realiza el club y después la pone a disposición de los equipos que van a disputar el partido, y exenta si el servicio lo paga directamente uno de dichos jugadores, podríamos estar ante un trato desigual de transacciones objetivamente idénticas<sup>198</sup>. No obstante, cabe preguntarnos si no es el propio artículo el que, además de la reducción de generalidad y del derecho a deducir que conlleva toda exención, no la ha articulado de forma que infrinja, por su propia configuración, la neutralidad fiscal<sup>199</sup>.

Todos estos casos nos sirven para poner de manifiesto las diferencias y problemas de compatibilidad existentes entre el criterio de interpretación estricta de las exenciones, que viene en sí justificado por la neutralidad fiscal, y el mismo principio de neutralidad. Esto nos puede resultar un poco contradictorio, pues el cumplimiento del principio en una dimensión (igualdad de trato) puede requerir que se amplíe el ámbito de aplicación de la infracción que causa toda exención de la misma neutralidad fiscal. Sin embargo, el razonamiento que se debe realizar resuelve esta duda: en el momento en el que el legislador ha decidido introducir una excepción al carácter neutral del impuesto, la infracción se “oficializa”, queda consolidada. Es una distorsión de la libre competencia que habremos de asumir como “deseada”, y lo que debemos conseguir es que no se reproduzca y se limiten sus efectos concomitantes, toda vez que el perjuicio normal que representa al menoscabar la generalidad del impuesto es inevitable. Por ello, es fundamental que la aplicación incorrecta de una exención no genere condicionamientos fiscales adicionales a los ya creados por la propia excepción al IVA. En este sentido se ha pronunciado el TJUE en los casos tratados, flexibilizando la interpretación para evitar que se aumenten los problemas en el mercado interno. Aunque utilizar un criterio realmente “estricto” implicaría no reducir las actividades económicas que son “beneficiadas” sin aplicar el impuesto, el trato desigual que puede generarse por dicha interpretación podría generar distorsiones adicionales de mayor envergadura que la extensión de la exención. Como hemos analizado, sea por defecto de la norma o por requisitos concretos de los EEMM, los problemas de

---

<sup>198</sup> SCHULYOK, F., “The ECJ’s Interpretation...”, *op. cit.*, p. 269.

<sup>199</sup> De nuevo, SCHULYOK plantea una importante cuestión sobre esta Sentencia, ya que se pregunta si el principio de neutralidad, al no ser un principio general del Derecho de la UE, puede permitir al TJUE establecer una interpretación *contra legem* de estos artículos ya que el principio de igualdad de trato sí tiene dicho carácter “constitucional” dentro del Derecho comunitario. SCHULYOK, F., “The ECJ’s Interpretation...”, *op. cit.*, p. 269.

neutralidad de las limitaciones a las exenciones en muy pocos casos van a reducir su uso efectivo, sino que simplemente fomentarán determinadas conductas jurídicas en detrimento de otras<sup>200</sup>. Por ello, entendemos que la conjugación interpretación estricta-neutralidad fiscal en sentido de igualdad de trato debe analizarse teniendo en cuenta el principio de neutralidad en su concepto absoluto, y deberá priorizarse aquella interpretación que presente menos distorsiones al IVA y, por ende, al mercado interno.

## **2.4.- Exenciones y neutralidad fiscal**

En el primer capítulo observamos que la neutralidad fiscal es un principio susceptible de ser observado desde el punto de vista de los productores pero también desde la perspectiva de los consumidores. En este apartado vamos a analizar las exenciones partiendo de dicha dualidad de posiciones pues, si bien no se pueden desligar los efectos de unos y otros, sí es factible diferenciar el sujeto al que afecta de forma directa el impacto de una medida. Así, estudiaremos en primer lugar los efectos en el consumo de la exención del IVA como medida que anula el gravamen sobre un bien o servicio y, en segundo término, de la prohibición del derecho a deducción como consecuencia específica de la formulación de la Directiva.

### **2.4.1.- Las exenciones como distorsión deseada del consumo y de la competencia en el mercado**

El concepto general de neutralidad fiscal que hemos acuñado se refiere a la no interferencia en la libre toma de decisiones económicas por parte de los agentes económicos. Ello garantizaría la igualdad de trato entre los mismos en situaciones idénticas y el correcto funcionamiento de un mercado que se rigiera por impuestos con este carácter neutral. En este sentido, el IVA aspira a ser un impuesto que se proyecta sobre el consumo global de los particulares, predicándose del impuesto un carácter de generalidad. Sólo si el mismo impuesto se establece sobre todos los posibles bienes y servicios susceptibles de ser adquiridos se podría imitar una

---

<sup>200</sup> Por ejemplo en el caso de los clubes de Hockey la mayor parte de los servicios pasarían a contratarse por un miembro del equipo, sirviendo el club de mero intermediario, y en el caso de los servicios de asistencia social prestados por una persona jurídica podría beneficiarse de la exención simplemente creando una sociedad.

situación óptima en la que se repitan las conductas que existirían si no se introdujesen tributos en el mercado. El IVA, aplicado de forma general, supondría un descenso de la capacidad de consumo de los individuos, pero no les incitaría a manifestar dicho poder adquisitivo en un sentido distinto de sus preferencias reales. Si el impacto del impuesto sobre la cesta de bienes de la economía no es uniforme entre sus componentes se produce el efecto opuesto. Las curvas de indiferencia, que muestran la felicidad que experimentan los sujetos con el disfrute de los productos que compran, no van a verse alteradas. No obstante, la composición de su cesta de bienes y servicios adquiridos va a variar considerablemente pues los precios a los que van a poder comprar unos y otros van a evolucionar de manera distinta, haciendo más atractivos unos productos que otros. La maximización de su utilidad, por tanto, va a implicar obtener un conjunto de bienes diversos, en los que el beneficio que aportan se va a ver distorsionado por una tributación mayor o menor.

Esta situación en la que el IVA no influye de forma idéntica en los distintos bienes no es meramente teórica, sino que es el resultado principal de las exenciones en lo que respecta a su relevancia en las decisiones de los consumidores<sup>201</sup>. La ausencia de gravamen de determinadas operaciones de venta produce que estas mejoren sus precios relativos respecto de otras fuentes de “felicidad” o utilidad, lo que incentiva un mayor consumo de estas opciones. Concretamente, esta distorsión del mercado y de la libre elección de la cesta de consumo es la intención declarada en muchas de estas exenciones, fundamentalmente de las que responden al interés general<sup>202</sup>. Ya hemos comentado las distintas argumentaciones que se han planteado para las diversas clases de exenciones establecidas en la Directiva IVA. Sin embargo, el hecho de que puedan estar justificadas no disminuye la distorsión que representan y, sobre todo, los efectos concomitantes que pueden presentar.

Hay que tener en cuenta que numerosas exenciones se introducen atendiendo a su carácter “necesario”, “digno”, o a la “conveniencia” del consumo de ciertos productos por parte de los ciudadanos. En ningún momento se hace

---

<sup>201</sup> Esta infracción de neutralidad ha sido puesta de manifiesto por ENGLISCH que afirma que aunque el IVA tiene la estructura adecuada para no influenciar el consumo a favor o en contra de determinados consumos, por dejar los precios relativos constantes, las exenciones suponen una excepción clara que infringe este carácter neutral del impuesto. ENGLISCH, J., “The EU Perspective on VAT Exemptions”, *op. cit.*, p. 50

<sup>202</sup> Recordamos como VAN BREDERODE afirmaba que algunas de las mayores fuentes de infracción de neutralidad provenía de las propias políticas económicas, como combatir la regresividad de los impuestos indirectos o el fomento de determinadas actitudes de consumo y la penalización de otras. VAN BREDERODE, R. F., *System of General...*, *op. cit.*, pp. 46-47.

referencia a la elasticidad precio de su demanda. Es perfectamente plausible que los efectos de eximir de IVA una determinada operación, dado su carácter inelástico respecto del precio, no produzca los efectos deseados de incremento de la demanda de una actividad, o lo haga en una mínima cuantía, mientras que supone una distorsión de la neutralidad y una pérdida de recursos tributarios que puede llegar a ser importante. Pensemos en un concierto de música dodecafónica de Schönberg, al que asiste un público muy experto y reducido, y que puede presentar una elasticidad-precio baja. Que dicho servicio se beneficie de una exención de IVA apenas va a implicar un incremento sustancial de público.

Además, en la introducción de exenciones tampoco se tienen en cuenta las elasticidades cruzadas ni, sobre todo, los efectos sobre productos sustitutivos en los casos en los que éstas no estén bien implementadas o el ámbito de discrecionalidad de que disponen los EEMM pueda no aplicar de forma uniforme una exención a todos aquéllos bienes y servicios que responden a una misma necesidad. Por ejemplo, si las exenciones culturales que establece un país no comprenden la música clásica instrumental pero sí la cantada, se estaría incentivando que el público cambiara las melodías de Schönberg por las óperas de Puccini o Verdi. Aunque pueda tratarse de servicios con elasticidad-precio baja, subir el precio de uno y no del sustitutivo podría provocar una alteración importante de la competencia de difícil justificación. Hemos planteado dos alternativas que compiten entre sí directamente, y que suelen ir dirigidas a un público homogéneo, que es el marco en que la distorsión podría alcanzar un mayor grado. Sin embargo, también podemos pensar en sustitutivos más lejanos, como la ópera y el teatro o el cine, pues representan todas opciones de ocio que satisfacen una necesidad similar para los consumidores. Introducir una exención en unas y no en las competidoras puede modificar de manera relevante las conductas de compra y beneficiar un sector y no otro sin una razón aparente, más allá del eterno debate acerca de qué se entiende por cultura.

Las exenciones, por tanto, representan infracciones del principio de neutralidad y, además de sus efectos naturales por ser contrarias a la generalidad del impuesto, pueden provocar distorsiones adicionales si no se aplican de manera uniforme a los productos que satisfagan una misma necesidad y que sean sustitutivos entre sí. La forma en que estén configuradas también adquiere una gran importancia pues, como vimos en el apartado anterior, el establecimiento de criterios y condicionantes para su aplicación puede provocar distorsiones a la neutralidad. Si el TJUE hubiera realizado una interpretación más literal respecto de la exención de los servicios deportivos y la hubiera limitado a los prestados

únicamente a los que realizan el ejercicio físico hubiera distorsionado la neutralidad. Habría causado un incentivo para que la contratación de determinados servicios, como el de un árbitro a la federación nacional, fuera realizada directamente por los jugadores, fomentando que éstos no se organizaran bajo estructuras de club, sino que lo hicieran a título individual. Mismo razonamiento podemos hacer si la exención de asistencia social se permitiera sólo a prestadores con calidad de persona jurídica y no a físicas. Su configuración específica estaría generando condicionantes claros a favor de una conducta jurídica particular, estableciendo un privilegio respecto a otras. Salvando que la jurisprudencia del TJUE haya cambiado su posición y parezca ser tendente a solucionar la mayor parte de estos defectos de configuración de las exenciones respecto al principio de neutralidad, es claro que su formulación debe ser muy precisa y tener en cuenta su verdadera naturaleza. Si se trata de una exención objetiva no deben introducirse elementos subjetivos (al menos si los efectos que causan no son deseados) que puedan desvirtuarla y viceversa.

Por último, debemos hacer mención a la constante infracción de neutralidad que suponen las exenciones técnicas o por motivos de eficiencia en la recaudación. Sin entrar a valorar si son realmente necesarias o no, lo que es evidente es que suponen una alteración clara de la competencia a favor de determinados sectores. Es el caso de las franquicias que pueden establecer los EEMM para actividades que facturen menos de una determinada cantidad<sup>203</sup>. Los operadores de menor tamaño, de acuerdo con este régimen especial, cuentan con una ventaja competitiva respecto a los más grandes, no teniendo que introducir el IVA en sus transacciones<sup>204</sup>. Esto no sólo implica distorsiones de la competencia, sino que además puede resultar un incentivo claro para los empresarios y profesionales que se encuentren dentro de dicho umbral para no crecer y sobrepasarlo o, al menos, desincentiva dicho crecimiento. Incluso podría interesar que una empresa que realiza distintas prestaciones o entregas de bienes fraccionara su actividad en distintas sociedades para poder acogerse al régimen de franquicia cada una de ellas, fomentando la parcelación de la actividad económica y las pequeñas empresas.

---

<sup>203</sup> Elegimos esta exención concretamente por el hecho de que un EM, España, no la haya introducido en su legislación, lo que hace pensar que es perfectamente posible eliminarla sin provocar perjuicios recaudatorios o de costes administrativos.

<sup>204</sup> Encontramos un estudio muy interesante sobre el nivel óptimo de franquicia que se debe establecer, tomando como elementos de consideración los costes de la Administración y los de cumplimiento de los operadores, la pérdida de recaudación así como el tipo de IVA en CRAWFORD, I., KEEN, M., SMITH, S., “Value Added Tax and Excises”, *op. cit.*, pp. 309-311.

Este es un supuesto claro de una exención motivada por razones de costes administrativos y de beneficio recaudatorio residual que genera una fuente de ineficiencias en el mercado que potencia y establece privilegios a determinados competidores respecto a otros y que, por tanto, infringe claramente la neutralidad fiscal.

Las exenciones, en resumen, suponen todas ellas infracciones de la neutralidad fiscal motivadas por su propia razón de ser: eliminar la generalidad del impuesto y beneficiar determinados bienes o servicios por diferentes motivos. Sean estos justificados o no, la realidad es que crean un privilegio sobre estos operadores que, además, puede resultar no sólo en una mejor posición competitiva, sino que en muchos casos puede provocar infracciones colaterales del principio de neutralidad.

#### 2.4.2.- La prohibición del derecho a deducir en las exenciones: La gran paradoja del IVA

El citado artículo 168 de la Directiva IVA establecía la posibilidad de deducir el IVA soportado únicamente si este cumplía el requisito de tener un uso prospectivo para operaciones gravadas, es decir, sujetas y no exentas. Los sujetos pasivos que desarrollan actividades exentas (salvo las excepciones de entregas internacionales) se ven en la imposibilidad de compensar las cuotas soportadas en las distintas compras que han realizado lo que supone, como hemos visto, un auténtico cambio en la naturaleza del impuesto<sup>205</sup>. La ausencia de deducción y repercusión genera que, formalmente, el consumidor no pague el IVA, mientras que sea el empresario o profesional el que tenga que asumir el peso del gravamen que se cargó sobre los *inputs* de su proceso productivo. En este sentido, la exención del IVA tiene el efecto contrario al de cualquier exención normal de un impuesto: hace recaer en el obligado tributario el efecto económico del impuesto y exime del mismo al sujeto repercutido<sup>206</sup>. El IVA, como hemos repetido tantas veces, aspira

---

<sup>205</sup> No en vano las exenciones han sido calificadas del “anatema” del IVA por CRAWFORD, I., KEEN, M., SMITH, S., “Value Added Tax and Excises”, *op. cit.*, p. 305: “Any exemption is anathema to the logic of the VAT, since it inherently breaks the chain of credit and refund, leading to an element of production taxation. The consequent distortions can take a number of forms”.

<sup>206</sup> Muy acertada es la apreciación que realizan DE LA FERIA y KREVER cuando afirman que “From a perspective of registered businesses an «exempt» supply in the VAT system is actually a taxable supply, while a «taxable» supply is actually an exempt supply. As there is no

a hacer tributar el consumo de los particulares, pese a que su hecho imponible sea la venta de bienes y servicios. La deducción y la repercusión conseguían esta transformación hacia su objeto imponible. La exención, como toda medida limitativa del crédito de impuesto sobre las cuotas soportadas en que se basa el IVA, hace que el tributo mute y cambie su naturaleza.

La exención prohíbe la traslación jurídica del impuesto en factura hacia el comprador, evitando que el impuesto responda a su objeto imponible. Sin embargo, no permite al empresario liberarse de la carga del impuesto pagado, con lo que la exención, realmente, no es tal, pues no supone que el sujeto pasivo del tributo se vea liberado por completo del gravamen, sino todo lo contrario. En los supuestos de bienes y servicios eximidos de tributación, el IVA degenera y pasa de ser un impuesto sobre el consumo a un impuesto sobre las compras realizadas por los empresarios y profesionales “exentos”. La capacidad contributiva que se grava en esta nueva situación, por tanto, es diversa. Se establece un tributo en el que el empresario experimenta el IVA como si fuese el consumidor final de los bienes y servicios que ha adquirido para su proceso de producción, mientras que el particular, en principio, evita la carga jurídica del impuesto<sup>207</sup>.

Hacer recaer el peso del impuesto sobre los productores provoca consecuencias contrarias a la neutralidad que ya hemos comentado con referencia a otros aspectos. Por un lado, modifica los precios relativos de realizar una actividad con factor capital y factor trabajo, ascendiendo el primero en el porcentaje que se establezca para el IVA que no puede ser repercutido. Por otro, fomenta la integración vertical de las empresas así como la minimización del uso de elementos de coste que tengan un IVA no deducible, siendo un incentivo claro a la realización de dichas actividades en vez de la externalización de las mismas, que va a suponer un incremento del coste equivalente a la cuota soportada. De hecho, el introducir una exención produce el efecto de cascada que se quiso siempre evitar con el IVA, pues cuanto mayor sea el número de etapas y el valor añadido generado en el ciclo de producción antes de llegar a la prestación exenta mayor será la carga IVA que deberá soportar el sujeto pasivo y que no podrá

---

recovery of input tax embedded in the price of exempt supplies, the cost of the tax included in the price must be borne by the business that acquires the exempt supply and can only be recovered if the tax is passed on to customers. A taxable supply, on the other hand, is tax-free to a registered business customer as the tax can be recovered through the input tax credit system”. DE LA FERIA, R., KREVER, R., “Ending VAT Exemptions: Towards a *Post-Modern VAT*”, *op. cit.*, p. 11.

<sup>207</sup> PERRONE CAPANO, R., *L’Imposta sul Valore Aggiunto...*, *op. cit.*, pp. 461-462.

repercutir. Esta infracción de neutralidad que causan las exenciones fue puesta de relieve prácticamente desde el inicio del impuesto. Ya BERLIRI afirmaba que la carga del impuesto en el caso de las exenciones se incorporaría al precio del bien variando en función de la longitud de la cadena de producción y comercialización, provocando que si el sujeto pasivo exento internaliza una gran parte de las operaciones anteriores a la actividad específica exenta, el IVA que incrementaría sus costes sería mucho menor que si el agente económico realizaba únicamente dicha operación eximida de repercusión<sup>208</sup>. Este efecto es aún más claro si lo que está exento no es una entrega a un consumidor final, sino que se puede producir también en una relación B2B. En este caso, si el siguiente eslabón en la cadena de producción adquiere el precedente, que es el que realiza la actividad exenta, se evitaría el IVA no deducible, y la integración vertical eliminaría el sobrecoste que supone la exención para el sujeto pasivo que no puede ejercer su derecho a deducción<sup>209</sup>. Lo plantearemos con un pequeño ejemplo numérico. Supongamos un mercado en el que hacen falta tres actividades productivas o de comercialización, donde las tres generan un valor añadido idéntico, de 100 €.

| <b>Situación 0</b> | Coste Adq. | IVA deducible | VA  | P. Venta | IVA Rep. | Rep. – Ded. |
|--------------------|------------|---------------|-----|----------|----------|-------------|
| Actividad X        | 0          | 0             | 100 | 100      | 21       | 21          |
| Actividad Y        | 100        | 21            | 100 | 200      | 42       | 21 (42-21)  |
| Actividad Z        | 200        | 42            | 100 | 300      | 63       | 21 (63-42)  |

| <b>S. 1: Exención</b> | Coste Adq. | IVA deducible | VA  | P. Venta | IVA Rep. | Rep. – Ded. |
|-----------------------|------------|---------------|-----|----------|----------|-------------|
| Actividad X           | 0          | 0             | 100 | 100      | 21       | 21          |
| Act. Y (Exenta)       | 121        | 0             | 100 | 221      | 0        | 0           |
| Actividad Z           | 221        | 0             | 100 | 321      | 67,41    | 67,41       |

<sup>208</sup> BERLIRI, A., *L'Imposta sul Valore Aggiunto...*, op. cit., pp. 136-137.

<sup>209</sup> Valgan como ejemplo las tablas que presenta VAN BREDERODE, en las que introduce un tercer eslabón en la cadena de producción que está exento, mientras que las restantes etapas no. El autor se centra en la transferencia vía precio que va a existir en dicha transacción B2B y en el efecto cascada, a lo que queremos añadir que en casos de integración vertical hacia atrás, se podría eliminar este IVA no deducible. VAN BREDERODE, R. F., *System of General...*, op. cit., p. 129.



| <b>S. 2: Exención e integración vertical</b> | Coste Adq. | IVA deducible | VA  | P. Venta | IVA Rep. | Rep. – Ded. |
|--|------------|---------------|-----|----------|----------|-------------|
| Actividad X + Act. Y (Exenta)                | 0          | 0             | 200 | 200      | 0        | 0           |
| Actividad. Z                                 | 200        | 0             | 100 | 300      | 63       | 63          |

| <b>S. 3: Exención + integración + autoconsumo</b> | P. compra | IVA deducible | VA  | P. Venta | IVA Rep.  | Rep. – Ded. |
|---|-----------|---------------|-----|----------|-----------|-------------|
| Actividad X + Act. Y (Exenta)                     | 0         | 0             | 200 | 221      | 21 (auto) | 21          |
| Actividad. Z                                      | 221       | 0             | 100 | 321      | 67,41     | 67,41       |

*Fuente: Elaboración propia<sup>210</sup>*

En estas tablas planteamos tres escenarios. El primero es en el que no existen actividades exentas, cada operador cobra el IVA del siguiente ingresando el correspondiente al valor añadido de su actividad específica. Si introducimos una exención en la mitad de la cadena productiva, vemos como dicho sujeto pasivo no puede deducir el IVA soportado, no debiendo ingresar nada a Hacienda porque no repercute cuota alguna. Sin embargo, suponemos que va a trasladar vía precio el sobre coste que le ha supuesto dicha cuota que debe asumir, y lo incluye dentro del precio de venta al agente Z. Este va a cobrar a los consumidores conforme al coste de sus *input* y de su valor añadido, produciéndose el fenómeno de impuesto sobre impuesto que ya explicamos. La clave de estas tablas es la tercera. En ella, las empresas encargadas de realizar las actividades X e Y serían una sola y la transacción exenta no debería soportar cuotas no deducibles, ya que estas se producirían dentro de la empresa. El efecto es claro, desaparece el sobre coste que supone el IVA no deducible. La integración vertical ha permitido que los empresarios X e Y puedan competir con mejor precio que si lo hicieran por

<sup>210</sup> A efectos de mayor entendimiento, los precios de las siguientes tablas van a estar formulados sin IVA, el IVA repercutido o deducible estará en la columna siguiente.

separado, generando un menor IVA total y, con ello, mejorando su posición en el mercado.

Sin embargo, la UE ha rebajado esta preferencia por la producción dentro de la empresa de productos exentos a través de la introducción de dos hechos imponibles adicionales de autoconsumo de bienes y servicios en los citados artículos 18.a) y 27 de la Directiva IVA. En ambos supuestos se grava la utilización en la empresa de bienes y servicios generados dentro de esta cuando su adquisición no hubiera permitido la total deducción sus cuotas soportadas, en otras palabras, cuando fueran destinadas a operaciones, parcial o totalmente, exentas. La tributación de estos autoconsumos tiene el efecto de anular las ventajas de la integración vertical, ya que pese a que las actividades X e Y se hicieran bajo una misma entidad, la actividad X debería tributar por autoconsumo sin llegar a ser deducible. Así, estos artículos consiguen limitar los condicionantes que generan las exenciones, haciendo que el tercer escenario deje de ser factible y que pase a tener los efectos de la cuarta tabla, aunque puedan estar dentro de la misma empresa. No podemos ser ingenuos y pensar que en estos casos de integración vertical las empresas pueden optar por sobrevalorar el producto exento<sup>211</sup>, reduciendo la carga del autoconsumo y aumentando el importe del sujeto y no exento para minorar en lo posible el IVA no deducible<sup>212</sup>. Desde un punto de vista formal y jurídico, no obstante, se limitan los incentivos a la integración vertical cuando existe un eslabón exento en un punto intermedio de la cadena de producción y distribución.

---

<sup>211</sup> Por ejemplo, si se produjese la integración y la empresa justificara que el valor añadido de X, que genera autoconsumo, es sólo 50, mientras que el valor añadido por la actividad Y, exenta, es 150, el cuadro sería el siguiente:

| <b>S. 3: Exención + integración + autoconsumo</b> | <b>P. comp.</b> | <b>IVA deducible</b> | <b>VA</b> | <b>P. Venta</b> | <b>IVA Rep.</b> | <b>Rep. – Ded.</b> |
|---|-----------------|----------------------|-----------|-----------------|-----------------|--------------------|
| Actividad X + Act. Y (Exenta)                     | 0               | 0                    | 200       | 210,5           | 10,5 (auto)     | 10,5               |
| Actividad. Z                                      | 210,5           | 0                    | 100       | 310,5           | 65,205          | 65,205             |

<sup>212</sup> De hecho, la propia Comisión Europea ha reconocido que las exenciones IVA incentivan la internalización, incluso en aquellos casos en los que la especialización y externalización podría ofrecer una mayor calidad a menores precios si no se tiene en cuenta el IVA. Esto, por tanto, resulta en una infracción de la neutralidad importante, que hace que los empresarios no se dirijan por motivos puramente económicos sino tributarios. SEC (2010) 1455 final, de 1 de diciembre de 2010, *op. cit.*, p. 29.

Si, por el contrario, la exención se ubica en la fase minorista de dicho proceso, los efectos serían diversos<sup>213</sup>. Si la transacción se exime de tributar por IVA, cuanto menores cuotas soportadas genere el operador exento menores costes va a soportar.

| <b>Situación 0</b> | Coste Adq. | IVA deducible | VA  | P. Venta | IVA Rep. | Rep. – Ded. |
|--------------------|------------|---------------|-----|----------|----------|-------------|
| Actividad X        | 0          | 0             | 100 | 100      | 21       | 21          |
| Actividad Y        | 100        | 21            | 100 | 200      | 42       | 21 (42-21)  |
| Actividad Z        | 200        | 42            | 100 | 300      | 63       | 21 (63-42)  |

| <b>S. 1: Exención</b> | Coste Adq. | IVA deducible | VA  | P. Venta | IVA Rep. | Rep. – Ded. |
|-----------------------|------------|---------------|-----|----------|----------|-------------|
| Actividad X           | 0          | 0             | 100 | 100      | 21       | 21          |
| Actividad Y           | 100        | 21            | 100 | 200      | 42       | 21 (42-21)  |
| Act. Z (exenta)       | 242        | 0             | 100 | 342      | 0        | 0           |

| <b>S. 2: Exención e integración vertical</b> | Coste Adq. | IVA deducible | VA  | P. Venta | IVA Rep. | Rep. – Ded. |
|--|------------|---------------|-----|----------|----------|-------------|
| Actividad X                                  | 0          | 0             | 100 | 100      | 21       | 21          |
| Act. Y + Act. Z (exenta)                     | 121        | 0             | 200 | 321      | 0        | 0           |

| <b>S. 3: Exención + integración + autoconsumo</b> | Coste Adq. | IVA deducible | VA  | P. Venta | IVA Rep. | Rep. – Ded. |
|---|------------|---------------|-----|----------|----------|-------------|
| Actividad X                                       | 0          | 0             | 100 | 100      | 21       | 21          |

<sup>213</sup> Como destaca MELZ, las exenciones antes de la fase minorista generan un incremento del IVA total generado debido al efecto cascada que no se produciría si dicha exención se introdujese únicamente en la entrega al público del bien o servicio. MELZ, P., “Activities outside the Scope of VAT and Exempt Activities”, *International VAT Monitor*, Vol. 22, N° 5, 2011, p. 330.

|                   |     |   |     |     |         |    |
|-------------------|-----|---|-----|-----|---------|----|
| Act. Y            |     |   |     |     | 21      |    |
| + Act. Z (exenta) | 121 | 0 | 200 | 342 | autorep | 21 |

*Fuente: Elaboración propia*

En esta nueva tabla hemos supuesto que la operación Z está exenta, lo que provoca que el valor añadido del último eslabón de la cadena productiva no lleve aparejado el IVA. Como se puede observar, los efectos son claramente distintos pues en esta ocasión no se produce un efecto de impuesto sobre impuesto, ya que directamente no se da el gravamen de la transacción final. Si observamos la última tabla, la integración de las actividades Y y Z provocaría, que el IVA no deducible sea menor y, por ende, el precio final que se establecería para los particulares llevaría aparejado un menor gravamen como coste directo de la operación. El incentivo a la fusión de sectores es claro, pues minimiza la cantidad de IVA soportado no deducible que se convierte en coste. En este caso las provisiones que contiene la Directiva sobre autoconsumo también serían aplicables como en el anterior. Las actividades integradas no están exentas, pero no generarían el derecho total a deducción dado que la operación final sí lo está, con lo que se podría devengar el hecho imponible del autoconsumo, que implicaría pasar a la tabla cuarta, eliminando los efectos beneficiosos de la integración vertical<sup>214</sup>.

Sin embargo, esta infracción de neutralidad, clara, matizada en algunos aspectos como los de la integración vertical con el autoconsumo, no parece suficiente para permitirnos calificar a las exenciones de *la gran paradoja del IVA*. Para ello debemos buscar argumentos más sólidos y con mayor entidad. En los ejemplos presentados hemos introducido dos elementos clave que desmontan la función de las exenciones: la limitación de sus efectos a la transacción eximida y la repercusión vía precio. Para analizar estas dos circunstancias debemos tener en mente el ejemplo de exención en la fase final de entrega al consumidor individual que es, en última instancia, el que debería ser beneficiario de la mayor parte de las exenciones.

Eximir de IVA a la transacción B2C parece ir destinado, en la mayor parte de ocasiones y, sobre todo, en las exenciones de interés general, a evitar dicho gravamen a los particulares. Como tributo multifásico que es el IVA, el peso de la carga tributaria que recaerá en última instancia sobre el consumidor final se va

<sup>214</sup> VAN BREDERODE, R. F., *System of General...*, op. cit., pp. 130-132.

recaudando progresivamente a través de las distintas etapas del proceso empresarial. En las exenciones, por el contrario, la ausencia de gravamen, no obstante, sólo se da en un eslabón de la cadena productiva, intermedia o final, permaneciendo la tributación del resto de etapas del proceso. El IVA acumulado tanto antes como después de la operación exenta (posteriormente sólo es posible si se trata de una exención intermedia) va a ser parte del precio final, y no se va a liberar a los agentes económicos del gravamen.

Además de ser una anulación del hecho imponible concretada en una operación específica de la cadena de producción de un bien o servicio, la prohibición de la deducción tiene consecuencias adicionales. La carga tributaria, al no poder ser deducida, va a formar parte, inevitablemente, de los costes del operador final que acomete la entrega exenta. El valor añadido generado por dicho agente económico exento no va a devengar IVA, sin embargo, las cuotas restantes ya devengadas van a recaer en el empresario o profesional. Por tanto, las exenciones sobre la entrega de un bien o servicio no son tales, no hay bienes y servicios exentos de tributar por IVA. Lo único que no va a ser gravado es una actividad concreta y específica del proceso de comercialización (normalmente la última, aunque también puede ser intermedia si es la eximida), pero no la totalidad de la cadena. Los efectos globales que generan las exenciones IVA son, por un lado, una reducción parcial y no total de la carga tributaria por la parte correspondiente a una operación<sup>215</sup>, normalmente la entrega, del producto que se quiere “beneficiar” y, por otro, un cambio en la naturaleza subjetiva del impuesto a través de una redistribución del efecto económico de la carga impositiva restante del consumidor al productor. El resto de cuotas devengadas no dejan de ser recaudadas por el Estado y únicamente se impide su traslado jurídico en factura hacia el consumidor, pero al no permitirse su deducción, pasan a integrar los costes del operador que realiza esa operación singular exenta.

Hay que tener en cuenta que si se permitiera la deducción del IVA soportado por los empresarios exentos estos efectos que desvirtúan las exenciones desaparecerían. Ejercitar el crédito de impuesto, junto con la no repercusión del tributo, permite que desaparezca realmente la presencia del IVA. Con ello se libera a los sujetos pasivos del incremento de costes que supone y, por tanto, el impuesto

---

<sup>215</sup> Según ENGLISCH, en las transacciones exentas B2C la no deducibilidad sólo conlleva una mera reducción de la carga impositiva, en una cantidad exacta que no puede ser discernible por el consumidor, dado que la traslación vía precio no es del todo mesurable ni segura, algo que representa para el autor también una contradicción con el principio de transparencia de la carga tributaria. ENGLISCH, J., “The EU Perspective on VAT Exemptions”, *op. cit.*, pp. 83-84.

desaparece totalmente del ciclo productivo y el precio final aparecería libre de gravamen por todo el proceso, y no únicamente por la transacción final. Es difícil pensar en argumentos que justifiquen esta no deducibilidad de las compras visto los efectos que producen en la neutralidad del impuesto y la ausencia de verdaderas exenciones que provocan. La causa es pura y meramente recaudatoria. Si se permite detraer el IVA soportado la exención pasa a aplicarse a toda la producción y comercialización del bien o servicio exento, mientras que si se limita a un eslabón la pérdida de recursos financieros se minimiza<sup>216</sup>. De hecho, la Comisión Europea, en su Propuesta de Segunda Directiva IVA, declaraba que existían voces en los EEMM que afirmaban que si se permitiera la deducción en las prestaciones exentas el descenso de ingresos tributarios debería ser contrarrestado con un mayor tipo general del IVA, lo que, como argumento para justificar una infracción de neutralidad y la introducción de exenciones, nos parece un despropósito<sup>217</sup>. Así, para evitar esa pérdida y, al mismo tiempo, dar apariencia al consumidor final de que se están privilegiando determinados consumos, la solución construida es hacer recaer en los sujetos pasivos, que deberían ser meros recaudadores del IVA como tributo al consumo, el gravamen tributario. Cuesta trabajo admitir que motivos recaudatorios puedan no sólo distorsionar la neutralidad del impuesto, sino desvirtuar su naturaleza y, de nuevo, gravar a los empresarios cuando no son ellos los que evidencian el objeto imponible del IVA. Se ha planteado que en el caso de

---

<sup>216</sup> La Comisión Europea se ha pronunciado en estos términos con respecto a la reducción de pérdida de base imponible que supone la no deducibilidad del IVA soportado en las exenciones: “Even if exemptions remove a considerable part of the tax base, Member States are to some extent compensated by the associated restriction on deduction. It is not easy to observe and measure this but the figures are probably significant even if they fall short of what would be expected under taxation. The effect on revenue probably also depends on where in the chain of supply the break in taxation occurs.” SEC (2010) 1455 final, de 1 de diciembre de 2010, *op. cit.*, p. 28. Es interesante ver que la Comisión considera este objetivo de la ausencia de deducción como recaudatorio, pero afirma que su verdadero impacto, tanto en los ingresos como en los precios es extremadamente difícil de medir, dada la inexistencia de datos y de la complejidad de medir la traslación vía precio correspondiente.

<sup>217</sup> En el *Explanatory Memorandum* la Comisión declaró, cuando argumentaba con respecto al art. 9.2 de la Segunda Directiva, que la ausencia de deducción en los casos de exenciones implicaría grandes complicaciones administrativas, que además habría sujetos pasivos que sólo tendrían una posición crediticia con respecto a las Administraciones tributarias (los exentos), y, sobre todo, que fomentaría que todos los empresarios intentaran acogerse a las exenciones, comprometiendo la generalidad del impuesto, y que “would make necessary to raise the general tax rate”. *Explanatory Memorandum* de COM (65) 144 final, de 14 de abril de 1965, Proposal for a second Council directive for the harmonization among Member States of turnover tax legislation, concerning the form and the methods of application of the common system of taxation on value added, *Bulletin of the European Economic Community*, n° 5, 1965, p. 23

las transacciones exentas los sujetos pasivos estarían actuando como consumidores finales, pero esto no es un argumento válido, ya que no hacen un disfrute personal de los bienes y servicios adquiridos. Por el contrario, una exención, como anulación de un hecho imponible, no debería servir para que el gravamen lo soporten quienes no responden al objeto imponible del impuesto, sino que se trata de una figura en la que el Estado renuncia a una porción de la recaudación de un tributo.

Existe un segundo elemento que añade argumentos para esa calificación que hemos realizado de las exenciones. Formal y aparentemente, se pretende que el consumidor final pueda no experimentar la carga IVA y, para no perder ingresos, se impide su repercusión en factura, dirigiendo el gravamen impositivo a los productores. Sin embargo, que no exista traslación jurídica del impuesto no significa que no pueda realizarse una repercusión económica vía precio, sino todo lo contrario. Los sujetos pasivos no van a sufrir las cuotas soportadas IVA sin más, sino que las van a tratar como cualquier otro coste que va a integrar el importe que van a abonar los consumidores (o los empresarios que adquieran el bien o servicio exento). Las exenciones, por tanto, ni se aplican a la totalidad de la cadena de producción de un bien o servicio ni dejan de recaer sobre los consumidores finales.

La traslación económica del IVA, sin embargo, va a ser irregular, y va a depender de una gran pluralidad de factores<sup>218</sup>. Por un lado, será fundamental la elasticidad precio de la demanda de dicho producto, pues a mayor elasticidad menor será la capacidad de los empresarios de incrementar sus precios con las cuotas no deducidas, y el porcentaje que tendrán que soportar será mayor. Por otro lado, también se va a tener en cuenta tanto la competencia del mercado como el margen con el que operen las empresas del sector. Además, hay que tener en consideración que se trata de una traslación vía precio que puede afectar a la totalidad del mercado interior, variando en función de la composición de costes que puedan tener las distintas empresas en función de los EEMM en que se establezcan, pudiendo, incluso, distorsionar la neutralidad externa. Así, los consumidores van a soportar económicamente una parte del IVA correspondiente al conjunto de etapas del proceso productivo no exentas. La cantidad trasladada variará entre la totalidad del IVA soportado, para demandas absolutamente inelásticas, y un incremento del precio nulo o casi inapreciable para situaciones de

---

<sup>218</sup> DE LA FERIA y KREVER llegan a poner en duda los efectos en el precio ya que afirman que todo el proceso se basa en la elasticidad de la demanda y en las curvas del mercado, con lo que no es seguro que se vaya a poder trasladar este IVA no deducido. DE LA FERIA, R., KREVER, R., “Ending VAT Exemptions: Towards a *Post-Modern VAT*”, *op. cit.*, p. 24.

bienes perfectamente elásticos. Por tanto, aunque formalmente se esté produciendo una desnaturalización subjetiva del impuesto, la traslación vía precios del impuesto soportado por el empresario y que no puede repercutir corrige esta situación devolviendo el tributo a su objeto imponible de gravar al consumidor final. Si esta corrección es de mayor o menor grado dependerá de las circunstancias concretas de la empresa y el sector. Lo cierto, no obstante, es que la realidad económica, como ocurre frecuentemente, supera al Derecho. No podemos pensar que con esta traslación económica se está corrigiendo la infracción de neutralidad que suponen las exenciones. Ni siquiera en el caso en que se pudiera repercutir vía precio la totalidad de las cuotas soportadas no deducibles se eliminaría el incentivo a la integración vertical y al factor humano en vez de la compra de capital, ya que redundaría en menores costes y, con ello, menor precio con el que competir en el mercado.

En definitiva, las exenciones no se aplican a toda la producción y comercialización de un bien o servicio, por lo que sólo representarán una reducción de carga tributaria parcial y, además, la ausencia de repercusión jurídica no es óbice para que se pueda trasladar económicamente dicho gravamen a los consumidores. Todo ello es resultado de la prohibición del derecho de deducción que conlleva la configuración de las exenciones realizada en la Directiva. Las exenciones IVA son, por tanto, una gran paradoja<sup>219</sup>, porque ni se aplican realmente a un bien o servicio, sino únicamente a una de las operaciones de su proceso de creación, ni se evita que el tributo restante lo soporten los consumidores, pues la repercusión vía precio les va a trasladar económicamente, en la mayoría de casos, parte o la totalidad del impuesto.

---

<sup>219</sup> El AG RUÍZ-JARABO COLOMER, D. en las Conclusiones presentadas el 22 de febrero de 2005 en el asunto C-498/03, *Kingscrest Associates Ltd, Montecello Ltd contra Commissioners of Customs & Excise*, aps. 19-20, las califica de “pecado original del IVA comunitario”, pues afirma que la exención “provoca efectos perversos en el régimen, porque el sujeto pasivo obligado a aplicar la dispensa intentará repercutir en los precios esas secuelas negativas, de modo que, tratándose de las exenciones objetivas, ideadas para fomentar determinados tipos de actividad o para impulsar ciertos sectores industriales, se alcanza un resultado contrario al perseguido, pues el «beneficio fiscal» encarece las transacciones económicas”, afirmando que las exenciones violentan la generalidad del impuesto y rompen su neutralidad. En el mismo sentido, Pérez Herrero, L.M., *La Sexta Directiva...*, op. cit., p. 201-203 e IBÁÑEZ GARCÍA, I., “Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario”, *Noticias de la UE*, nº 226, 2003, pp. 103-104.



## **2.5.- Soluciones posibles: eliminación o deducción**

Como hemos analizado, las exenciones son un medio que produce excesivos perjuicios al régimen del IVA para obtener los beneficios que pretende. Si dejamos a un lado las exenciones provocadas por la gran complejidad de la recaudación que correspondería a esos hechos imponibles si no estuvieran exentos, cuya solución debe partir de la mejora de los sistemas administrativos y tributarios para poder afrontar su gestión con garantías, el resto de excepciones al hecho imponible IVA provocan más distorsiones que ventajas. Pese a que puedan tener un loable propósito, como evitar el gravamen de determinados productos de consumo básico o fomentar algunas conductas, se crea un doble grupo de infracciones de neutralidad. El primero, que proviene de la exclusión de cualquier tributación del consumo, únicamente tendría solución evitando que se establezcan exenciones. Acabar con estas vulneraciones de la lógica de un impuesto general no tiene por qué contrariar los propios objetivos que se persiguen con su creación. La ampliación de la base imponible que supone derogar las exenciones conllevaría, por un lado, un importante aumento de ingresos tributarios, que podrían ser destinados a inversión en gasto público que obtuviera los mismos resultados de provisión de bienes y servicios a las clases más desfavorecidas o que sirvan de subvención a aquellas conductas que se pretenda promover, como las culturales.

Además, hay que tener en cuenta que eliminando las exenciones también se deja de beneficiar a aquellos sectores de la población que, pese a tener un renta muy superior a aquéllas capas a las que se pretende aliviar con una menor tributación, disfrutan igualmente de la ausencia de IVA. Con el beneficio que se obtiene de esta derogación se podrían realizar políticas de redistribución que no conllevaran distorsiones de neutralidad tanto por el lado de la oferta como de la demanda. Si todos los bienes tienen el mismo tipo de IVA conseguimos una disminución uniforme de la renta disponible, pero no una alteración general de los precios relativos de los bienes, con lo que la maximización de la utilidad de los consumidores implicará una cesta de bienes idéntica pero reducida en sus cantidades en el tipo impositivo. Por otro lado, establecer un impuesto sobre el consumo realmente general permitiría un incremento de recaudación que podría permitir que los EEMM redujesen el tipo general de IVA, restringiendo el

consumo en menor medida<sup>220</sup>. Así, la utilización de estos ingresos sea para realizar mayores políticas de redistribución o para reducir el porcentaje del gravamen es una cuestión que queda a discreción de los países. Consideramos que sin exenciones se podrían conseguir los mismos efectos que éstas generan y, al mismo tiempo, se puede optimizar la economía y las decisiones de consumo evitando infracciones de neutralidad<sup>221</sup>.

Si, por el contrario, tomamos como un hecho inamovible la existencia de exenciones, la solución que hay que proponer a las infracciones de neutralidad fiscal es distinta. Si queremos evitar que un bien o un servicio esté gravado con IVA se debe articular un mecanismo que no implique una desnaturalización del impuesto y que traslade la carga del consumidor al empresario. De lo contrario, la repercusión vía precio anula el verdadero efecto económico de la exención y, además, promueve la integración vertical de las empresas y desincentiva la inversión en capital en beneficio de la inversión en personal. Dado que el problema radica en la prohibición del derecho a deducción, las exenciones deberán permitir que se ejercite el derecho de crédito del IVA soportado. Esto implicaría que los sujetos pasivos exentos no incrementarían sus costes por el IVA que hayan pagado en sus *inputs*, no aumentando los gastos que puedan modificar el precio de venta de la operación exenta. La deducibilidad de las cuotas abonadas hace, por un lado, que no existan incentivos a la integración, sino que se elija entre esta y la especialización por razones meramente económicas. En segundo lugar, tampoco se altera el coste relativo de los factores de producción. Y, sobre todo, se crea una verdadera exención IVA, que afecta a todo el proceso de producción y comercialización de un bien o servicio, y no únicamente al eslabón concreto eximido del hecho imponible.

Abogamos, por tanto, por la modificación de las exenciones y su conversión en el denominado “tipo cero”, que no devenga IVA repercutido pero que no deroga

---

<sup>220</sup> BERLIRI lo afirma con una frase muy tajante: “tanto minore è il volume delle vendite esenti, tanto minore può essere l’aliquota del tributo”. BERLIRI, A., *L’Imposta sul Valore Aggiunto...*, op. cit., p. 144.

<sup>221</sup> El Consejo Europeo, en las Conclusiones presentadas el 8 de mayo de 2012, p. 3, ha planteado la necesidad de que los EEMM revisen sus sistemas tributarios, con la intención de hacerlos más eficientes y efectivos, a través de varias medidas: aumentar la eficiencia de la recaudación y la lucha contra el fraude, minorar la imposición del trabajo y, sobre todo, a efectos de nuestro estudio, eliminar exenciones injustificadas y ampliar la base imponible, aspectos que son de aplicación directa al IVA y que, en nuestra opinión, podrían hacerse extensibles al conjunto de exenciones del impuesto. Documento en [http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_data/docs/pressdata/en/ec/128520.pdf](http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ec/128520.pdf)

el crédito de impuesto soportado. Entendemos que este sistema también tiene importantes inconvenientes, pero no en términos de neutralidad<sup>222</sup>. Por un lado, supone una reducción considerable de recaudación, ya que las exenciones pasan a aplicarse a toda una cadena de producción y no sólo a una operación específica. Así, el consumidor final no va a ver reflejado en el precio que ha de pagar ninguna carga por el IVA “escondido” y generado en todo el proceso de creación de dicho producto, estando realmente exento para él, lo que también traerá efectos perjudiciales para los ingresos públicos. Sin embargo, esta minoración de rendimiento fiscal es el resultado de toda exención, no siendo razonable que se desnaturalice el tributo pasando de un tributo sobre el consumo a otro sobre las compras de los sujetos exentos. Si lo que se quiere evitar es la pérdida de recursos no debe hacerse a través de exenciones mal configuradas, sino aumentando el tipo impositivo o reduciendo las excepciones al hecho imponible suprimiendo algunas de ellas o, incluso, su totalidad.

Por otro lado, se ha venido argumentando un aumento relevante de costes indirectos y administrativos, dado que con el establecimiento de un tipo cero se incrementarían los operadores que presentarían situaciones acreedoras respecto de la Administración constantemente<sup>223</sup>. En términos de estructura y configuración del IVA, no obstante, implicarían evitar situaciones tan complejas y que pueden generar confusiones como todas las relacionadas con la prorrata y el reparto de costes indirectos entre operaciones exentas y sujetas. Así, estos razonamientos no suponen una justificación suficiente para permitir infracciones del principio de neutralidad tan importantes como las que provocan las exenciones. No permitir la deducción conlleva que no existan exenciones como tales, sino que el perjuicio económico lo sufran los empresarios y que estos, en la medida en que el mercado se lo permita, lo trasladen económicamente a los consumidores.

En conclusión, la alteración de los precios relativos que generan las exenciones es una infracción a la neutralidad fiscal que únicamente puede evitarse a través de la derogación de estas, cambio que tendría consecuencias ventajosas, aunque posiblemente impopulares de cara al público. Debería ser absolutamente obligatorio reconvertir las exenciones en tipos cero o, mejor dicho, crear

---

<sup>222</sup> Como argumentan VAN DOESUM y VAN NORDEN, ya no existen justificaciones convincentes para mantener las exenciones IVA y las infracciones de neutralidad que fomentan la integración vertical ni las distorsiones de la libre elección del consumo. Por todo ello, estos autores también abogan por la modificación de las exenciones y su conversión en tipos cero. VAN DOESUM, A., VAN NORDEN, G., “The right to deduct...”, *op. cit.*, p. 326.

<sup>223</sup> ENGLISCH, J., “The EU Perspective on VAT Exemptions”, *op. cit.*, pp. 88-89.

exenciones que lo sean realmente, y no sucedáneos que no sirvan apenas para nada y perjudiquen la neutralidad aún más al impedir la deducción del IVA soportado. No únicamente se convertirían en verdaderas situaciones sin tributación, en las que no se repercutiría vía precio la parte del tributo sobre el valor añadido generado anterior o posteriormente a la actividad exenta y que beneficiarían directamente a los consumidores finales. Además se evitarían importantes condicionantes de la actividad económica que infringen el principio de neutralidad y que suponen la principal fuente de distorsiones del sistema IVA.

### **3.- LA DIVERSIDAD DE TIPOS IMPOSITIVOS Y SU IMPACTO EN LA NEUTRALIDAD FISCAL**

Una de las notas más destacadas del IVA que se aplica en la UE es la diversidad de tipos existentes, tanto por las diferencias que se dan en las legislaciones nacionales de los diversos EEMM como por la capacidad de estos de establecer gravámenes distintos en función de los bienes o servicios que se comercialicen. Esta variedad de tipos impositivos va a suponer una fuente de ineficiencias importantes en el IVA y en su principio rector. La neutralidad fiscal se ve afectada por la ausencia de armonización en la materia y por las posibilidades que existen para introducir excepciones al régimen “teóricamente” general en algunos países miembros. Dentro de las diferentes infracciones a la neutralidad fiscal consagradas en la propia Directiva IVA, los tipos impositivos presentan la particularidad de plantear problemáticas distintas según se analicen desde el punto de vista de la neutralidad interna o externa. Respecto de la primera vertiente, la mayor fuente de infracciones radica en la variedad de tipos distintos que se pueden aplicar dentro de un mismo mercado, especialmente las distorsiones causadas por los tipos cero y la enorme variedad de tipos reducidos. Por el contrario, el aspecto externo se ve alterado fundamentalmente por las diferencias existentes en las alícuotas reguladas por cada EM y las posibles conductas de arbitraje fiscal que puedan ser contrarios a la neutralidad.

El TJUE viene utilizando el principio de neutralidad en sus diferentes acepciones como herramienta fundamental en la solución de las cuestiones sobre diversidad de tipos. Nos centraremos en mayor medida en las desviaciones de la libre toma de decisiones económicas y de la libre competencia que provoca la aplicación de tipos reducidos a determinados bienes. Sobre la competencia fiscal causada por la libertad que ostentan los EEMM y las diferencias entre sí, haremos

únicamente mención de las infracciones de neutralidad que puedan tener impacto en el aspecto interno, siquiera de forma indirecta, a través del análisis de la jurisprudencia comunitaria sobre los tipos impositivos. No entraremos, por el contrario, en los obstáculos que plantea la combinación de reglas de localización y de diversidad de tipos entre EEMM, pues además de ser objeto de estudio de la neutralidad externa, se trata de un conjunto de distorsiones cuyo análisis responde en mayor medida a motivaciones políticas que jurídico-económicas<sup>224</sup>.

### **3.1.- La estructura de tipos en el IVA**

#### **3.1.1.- Evolución de los tipos IVA y diversidad de aplicación en los EEMM**

La evolución de los tipos aplicables en el IVA comunitario es la historia de la impotencia de los esfuerzos armonizadores causada por la resistencia de los EEMM a perder su capacidad de decidir discrecionalmente el gravamen a establecer y los sectores económicos que fomentar. Razones políticas han motivado los cambios que se han ido produciendo, pues la citada regla de la unanimidad en la modificación de los aspectos relacionados con el impuesto ha provocado que los EEMM bloqueen sistemáticamente cualquier modificación mínimamente ambiciosa.

Los inicios del IVA se caracterizaron por una gran libertad de actuación de los EEMM en este sentido. La Segunda Directiva IVA apenas introducía requisitos ni criterios de armonización en la materia. Su artículo 9 establecía la existencia de un tipo normal, que sería idéntico para entregas de bienes y prestaciones de servicios e introducía la posibilidad de establecer tipos aumentados o reducidos<sup>225</sup>.

---

<sup>224</sup> Como afirma IACONO, la diversidad de tipos entre los EEMM junto con la permanencia de reglas de imposición en destino fruto del fallido régimen en origen es el principal obstáculo del mercado interior. IACONO, A., “Aliquote. Aliquote ordinarie, aliquote ridotte, aliquote in deroga”, en AA.VV., *Observaciones al Libro Verde de la Comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA*, Dirs. DI PIETRO, A., LASARTE ÁLVAREZ, J., Scuola Europea di Alti Studi Tributari – Universidad Pablo de Olavide, 2012, p. 64.

<sup>225</sup> En el caso de los tipos reducidos sí se articulaba un criterio restrictivo, que se fijaran “en forma tal que la cuantía del Impuesto sobre el Valor Añadido resultante de la aplicación a la base imponible de dichos tipos permita normalmente deducir la totalidad sobre el Valor Añadido cuya deducción se autoriza [...]”. Esto implica que los tipos reducidos no deberían poder provocar que determinados sujetos pasivos que se beneficiaran de ellos presentaran una posición acreedora siempre con la Administración pública, siendo la cuantía a deducir consistentemente superior a las cuotas repercutidas.

Esto permitió que los EEMM mantuviesen un conjunto de gravámenes similares a los existentes antes de la entrada en vigor del IVA armonizado, como ocurrió en gran medida con las exenciones o las excepciones a la deducción<sup>226</sup>. La entrada en vigor de la Sexta Directiva, que supuso un impulso armonizador sin parangón en la mayor parte de elementos fundamentales del tributo, no alcanzó a la estructura de tipos, que continuó inmutable. El bloque político de varios EEMM, que se opusieron en las negociaciones a limitar su capacidad de decisión en este ámbito, hizo que el artículo 12 de la 6ª Directiva IVA prácticamente repitiera lo que había establecido el art. 9 de la Segunda Directiva IVA. Se mantenía la libertad casi absoluta por la que los EEMM podían articular tipos generales, aumentados y reducidos.

La creación de un mercado único, sin embargo, requería de una armonización mayor en este sentido. El citado Libro blanco publicado por la Comisión Europea, que establecía los avances necesarios para poder acabar con las fronteras fiscales entre los EEMM, afirmaba la necesidad de una aproximación en los tipos impositivos, tanto de IVA como de los IIEE, para evitar que existieran distorsiones y desviaciones del comercio y perjuicios en la competitividad<sup>227</sup>. Concretamente, la Comisión argumentó que las distorsiones podían provenir del número de tipos que se aplicaran y de la cuantía de los mismos, fundamentalmente del tipo general aplicable<sup>228</sup>. Su propuesta consistía en un sistema de tipos dual, uno general (del 14 al 20 %) y uno reducido (del 4 al 9 %), en el que su aplicación a los diversos bienes y servicios estuviera establecida por la Directiva y no quedara

---

<sup>226</sup> Como se percató la OCDE, las nuevas estructuras de tipos IVA seguían en gran medida las existentes previamente. Así, la mayor parte de EEMM que tenía impuestos en cascada o impuestos monofásicos con tipos diversos continuaron con esta pluralidad de alícuotas, mientras que otros países, como los nórdicos, que contaban con impuestos monofásicos de tipo único continuaron con esta aplicación de un solo tipo, con pequeñas excepciones. OCDE, *Taxing consumption...*, *op. cit.* p. 139.

<sup>227</sup> Comunicación COM (85) 310 final, de 14 de junio de 1986, *Completing the Internal Market: White Paper from the Commission to the European Council*, p. 48.

<sup>228</sup> Comunicación COM (85) 310 final, *op. cit.*, p. 50: “There are three questions to be addressed in the case of VAT: (1) the common base or coverage; (2) the number of rates; and (3) the level of the rate or rates, and particularly of the main or standard rate. All these issues are interlocking: the extent of the coverage has an important bearing on the number of rates; and the level of rates is linked both to the number and to the coverage”.

a discreción de los EEMM y, sobre todo, la eliminación de las excepciones temporales, que acabaría con los tipos reducidos y los tipos cero<sup>229</sup>.

La negativa de los EEMM a esta armonización dio lugar a una nueva Comunicación de la Comisión, en la que se flexibilizaba la propuesta anterior, estableciendo únicamente un tipo mínimo y permitiendo mantener tipos cero para una gama de productos concreta<sup>230</sup>. No obstante, la aproximación de tipos que se aprobaría sería aún menos ambiciosa. La Directiva 92/77/CEE, conocida como la Directiva de Aproximación de los tipos del IVA, establecería el armazón del sistema que, con pequeñas variaciones, permanece vigente hoy en día<sup>231</sup>. La clave fundamental del sistema aprobado es que se compatibilizó un teórico “sistema general” con un conjunto de excepciones que se asociarían temporalmente a la vigencia del régimen transitorio. En esta Directiva se establecerían los límites mínimos actuales del 15 % para el tipo general y del 5 % para los reducidos, no se avanzó en la eliminación de tipos cero o determinados tipos súper-reducidos, y se permitió que los EEMM fueran los que decidieran aplicar o no los gravámenes reducidos habilitados.

La prolongación del régimen transitorio, que llevaría aparejada la consolidación de los tipos excepcionales y de las distorsiones que causan, provocó que la Comisión intentara repetidas veces incrementar el grado de unificación de los tipos en la UE. Fuera el establecimiento de un límite máximo, la retirada de tipos reducidos o acciones más generales, los resultados fueron prácticamente nulos, pues la falta de acuerdo entre los EEMM paralizó reiteradamente las distintas iniciativas<sup>232</sup>. En lo que respecta al impacto de la diversidad de tipos en la neutralidad fiscal debemos hacer mención a dos hitos importantes en este

---

<sup>229</sup> Para un análisis de la propuesta de la Comisión, de las sucesivas correcciones así como de la armonización efectivamente acometida véase DE LA FERIA, R., *The EU VAT system...*, *op. cit.*, pp. 74-76.

<sup>230</sup> COM (89) 260 final, de 14 de junio de 1989, *Plena realización del mercado interior y aproximación de los impuestos indirectos, Comunicación de la Comisión al consejo y al Parlamento Europeo*.

<sup>231</sup> Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA).

<sup>232</sup> Un análisis de las distintas propuestas, su contenido así como los motivos de su rechazo en DE LA FERIA, R., “EU VAT Rate Structure: Towards Unilateral Convergence?”, en QUEROL, F. (Ed.), *La réorientation européenne de la TVA*, Presses de l'Université de Toulouse 1 Capitole, 2014. Similar estudio en DE LA FERIA, R., *EU VAT Rate Structure: Towards Unilateral Convergence?*, WP 13/05, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford, 2013, pp. 1-37.

desarrollo. Primero, el estudio que publicó la Comisión Europea sobre el impacto de la aplicación de tipos reducidos, y que fue desarrollado por Copenhagen Economics<sup>233</sup>. En segundo lugar, uno de los pocos ámbitos en los que se han dado cambios reales ha sido en el de los servicios “de gran intensidad de mano de obra”. Se propuso la aplicación de tipos reducidos sobre este tipo de prestaciones con un objetivo dual: fomentar la creación de empleo y combatir el fraude y la economía sumergida en determinados sectores.

Hacemos referencia a estos casos concretos ya que suponen, como veremos, un abandono radical de la neutralidad entendida en su vertiente interna. Por un lado, el citado estudio sobre tipos reducidos afirmaba sin reparo la ausencia de impedimentos reales para aplicar estos gravámenes menores a determinados sectores a los que se pretendía incentivar, pues su óptica estaba centrada específicamente en evitar distorsiones a la competencia entre EEMM. Por otro, y pese a que la Comisión Europea (y el propio Estudio) ha apreciado en repetidas ocasiones el pequeño impacto de los nuevos tipos reducidos en la reducción de la evasión del IVA en los sectores intensivos en mano de obra, su consolidación se ha realizado bajo el argumento de que “no afecta realmente al buen funcionamiento del mercado interior”<sup>234</sup>. En ambos casos la neutralidad interna pasa a un segundo plano, siendo únicamente relevante a efectos del análisis la parte externa y el efecto en el comercio intra-UE, sin importar los efectos en las conductas de compra o en los cambios en los precios relativos de los productos de un mercado en función de sus elasticidades.

---

<sup>233</sup> *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, Final Report, de 21 de junio de 2007, 6503 DG TAXUD, Copenhagen Economics. Este estudio fue resumido por la Comisión, que lo empleó para plantear las propuestas de la COM (2007) 380 final, de 5 de julio de 2007, *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre los tipos del IVA distintos del tipo normal*. Este estudio es fruto del mandato que el Consejo encomendó a la Comisión Europea sobre la necesidad de revisar el impacto de los tipos reducidos, y que se estableció en el art. 101 de la Directiva IVA: “A más tardar el 30 de junio de 2007 y basándose en un estudio realizado por un grupo de reflexión económica independiente, la Comisión presentará al Parlamento Europeo y al Consejo un informe de evaluación general sobre las repercusiones de los tipos reducidos aplicados a servicios suministrados localmente, incluidos los servicios de restauración, en particular por lo que atañe a la creación de empleo, al crecimiento económico y al buen funcionamiento del mercado interior”.

<sup>234</sup> Considerando segundo de la Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido, que elimina el carácter transitorio de los tipos reducidos sobre los servicios intensivos en factor trabajo, eliminando el Capítulo 3 del Título VIII de la Directiva IVA y los incorpora en su Anexo III, que contiene estos gravámenes bonificados.



### 3.1.2.- Estructura de tipos IVA y nuevas propuestas de reforma

El sistema actualmente vigente en la Directiva IVA está recogido en su Título VIII. En él encontramos, en primer lugar, un régimen general<sup>235</sup>:

- Un tipo impositivo normal de IVA que no podrá ser inferior al 15 %<sup>236</sup>.
- La posibilidad de aplicar uno o dos tipos reducidos a las categorías de bienes y servicios contenidos en el Anexo III de la Directiva IVA, siempre que no se trate de servicios prestados por vía electrónica. Su nivel inferior es del 5 %, y deberán establecerse, como ya afirmaba la Segunda Directiva, de modo que “permita normalmente deducir la totalidad del impuesto para el que se conceda el derecho a la deducción”<sup>237</sup>.
- En las condiciones establecidas por los arts. 102 y 103 de la Directiva IVA, se establece la posibilidad de aplicar tipos reducidos a “las entregas de gas natural, electricidad o calefacción urbana”, y a determinadas “importaciones de objetos de arte, de colección o antigüedades”.

Junto con el tipo general y los tipos reducidos, el aspecto fundamental que caracteriza a la estructura de tipos impositivos del IVA de la UE es la existencia de determinadas excepciones nacionales para transacciones o regiones concretas y, sobre todo, de un gran número de disposiciones transitorias que “se aplicarán hasta la introducción del régimen definitivo”<sup>238</sup>. Los tipos excepcionales son los que exponemos a continuación<sup>239</sup>:

---

<sup>235</sup> Este resumen sobre el régimen actual de tipos impositivos en el IVA es desarrollo del contenido en el *Consultation paper: Review of existing legislation on VAT reduced rates, TAXUD/CI*, proceso de consulta abierto por la Comisión en 2012, pp. 3-4.

<sup>236</sup> Arts. 96 y 97 de la Directiva IVA. La barrera inferior del 15 % está vigente, de acuerdo con lo establecido por el artículo 1 de la Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que se refiere a la duración de la obligación de respetar un tipo normal mínimo, hasta el 31 de diciembre de 2015.

<sup>237</sup> Art. 98 de la Directiva IVA.

<sup>238</sup> Art. 109 de la Directiva IVA.

<sup>239</sup> Encontramos el conjunto de tipos existentes en el marco de la UE en el siguiente documento:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)

- Se permite la aplicación de tipos cero, o exenciones con derecho a deducir el IVA soportado, cuando fueran utilizados por los EMM con anterioridad al 1 de enero de 1991, y que son fundamentalmente aplicados en Irlanda y el Reino Unido<sup>240</sup>.
- Tipos súper-reducidos (menores del 5 %) aplicables a las categorías del Anexo III, a la ropa y calzado infantiles y a la vivienda, para aquéllos Estados que el 1 de enero de 1993 tuvieran que incrementar su tipo general en más del 2 %<sup>241</sup>, fundamentalmente España y Luxemburgo.
- Los conocidos como *parking rates*, por los que aquéllos EEMM que el 1 de enero de 1991 estuviesen aplicando tipos reducidos a bienes y servicios no contenidos en el Anexo III podrán seguir aplicándolos siempre que este no sea inferior al 12 %<sup>242</sup>, y que se aplican en Bélgica, Irlanda, Luxemburgo, Austria y Portugal.
- Existen además determinadas excepciones concretas para algunos EEMM para transacciones específicas, algunas permanentes<sup>243</sup> y otras temporales<sup>244</sup>, o para su aplicación en algunas regiones concretas<sup>245</sup>.

La panorámica de tipos existentes en la actualidad es la que sigue:

| EEMM           | Tipo Súper Reducido | Tipo Reducido | Tipo General | Tipo Parking |
|----------------|---------------------|---------------|--------------|--------------|
| Belgium        | -                   | 6 / 12        | 21           | 12           |
| Bulgaria       | -                   | 9             | 20           | -            |
| Czech Republic | -                   | 10 / 15       | 21           | -            |

<sup>240</sup> Arts. 109-113 de la Directiva IVA.

<sup>241</sup> Art. 114 de la Directiva IVA.

<sup>242</sup> Arts. 118 y ss. de la Directiva IVA.

<sup>243</sup> Arts. 104 bis y 105.1 de la Directiva IVA, que permiten a Chipre y Portugal aplicar un tipo reducido, respectivamente, al “suministro de gas de petróleo licuado (GPL) en cilindros” y a “los peajes en los puentes de la zona de Lisboa”.

<sup>244</sup> Arts. 123 a 130 de la Directiva IVA, contenidos en el Capítulo V del Título VIII, denominado “Disposiciones temporales” y que, en muchos casos, han sido ya derogados.

<sup>245</sup> Arts. 104 y 105.2 de la Directiva IVA, que hacen referencia a las zonas de *Jungholz* y *Mittelberg*, en Austria, y de Azores y Madeira, en Portugal.

|             |     |          |    |      |
|-------------|-----|----------|----|------|
| Denmark     | -   | -        | 25 | -    |
| Germany     | -   | 7        | 19 | -    |
| Estonia     | -   | 9        | 20 | -    |
| Greece      | -   | 6,5 / 13 | 23 | -    |
| Spain       | 4   | 10       | 21 | -    |
| France      | 2,1 | 5,5 / 10 | 20 | -    |
| Croatia     | -   | 5 / 13   | 25 | -    |
| Ireland     | 4,8 | 9 / 13,5 | 23 | 13,5 |
| Italy       | 4   | 10       | 22 | -    |
| Cyprus      | -   | 5 / 9    | 19 | -    |
| Latvia      | -   | 12       | 21 | -    |
| Lithuania   | -   | 5 / 9    | 21 | -    |
| Luxembourg  | 3   | 8        | 17 | 14   |
| Hungary     | -   | 5 / 18   | 27 | -    |
| Malta       | -   | 5 / 7    | 18 | -    |
| Netherlands | -   | 6        | 21 | -    |
| Austria     | -   | 10       | 20 | 12   |
| Poland      |     | 5 / 8    | 23 | -    |
| Portugal    | -   | 6 / 13   | 23 | 13   |
| Romania     |     | 5 / 9    | 24 | -    |
| Slovenia    | -   | 9,5      | 22 | -    |
| Slovakia    | -   | 10       | 20 | -    |
| Finland     | -   | 10 / 14  | 24 | -    |
| Sweden      | -   | 6 / 12   | 25 | -    |

|                |   |   |    |   |
|----------------|---|---|----|---|
| United Kingdom | - | 5 | 20 | - |
|----------------|---|---|----|---|

*Fuente: Comisión Europea, VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*<sup>246</sup>.

Son diversos los análisis que se pueden realizar del sistema planteado, respecto de la ausencia de armonización de tipos impositivos y los posibles efectos de competencia fiscal que pueden darse por la libertad de que disponen los EEMM. De hecho, tradicionalmente se venía afirmando que, si bien sólo consta una barrera mínima y no máxima, existía un pacto de no incrementar la diferencia entre ambas en más de 10 puntos, para evitar distorsiones en el mercado interno<sup>247</sup>. Sin embargo, este límite máximo del 25 % ha sido traspasado por Hungría, que lo ha fijado en el 27 %<sup>248</sup>. Así, las diferencias de gravamen entre los distintos EEMM podrían alcanzar cifras relevantes, poniendo en duda la neutralidad externa. Por otro, la proliferación de tipos reducidos o incluso cero en los distintos mercados nacionales es susceptible de generar cambios en los patrones de consumo de los particulares, más allá de los incentivos que puedan crearse de realizar la compra en otro mercado. El análisis a practicar es similar o coincidente en muchos puntos con el realizado en el apartado anterior sobre exenciones IVA. Esta diversidad de gravámenes, que privilegia unos consumos y no otros, con justificación o sin ella, genera distorsiones en la libre toma de decisiones de los individuos y puede infringir la neutralidad en su vertiente interna de manera importante.

Ambos conjuntos de cuestiones han sido objeto de tratamiento por nuevas iniciativas de la Comisión Europea. Como comentamos en el capítulo III, el abandono del régimen en origen y el cambio de dirección del impulso reformista en el IVA hacia un mejor funcionamiento del sistema vigente, así como un mayor cumplimiento del principio de neutralidad, ha fomentado que también se realice

<sup>246</sup> Documento consultado el 5 de febrero de 2015:

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/vat\\_rates\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf)

<sup>247</sup> En la *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo que respecta a la duración de la obligación de respetar un nivel mínimo del tipo impositivo normal*, COM (2010) 331 final, 24 de junio de 2011, los EEMM hicieron una declaración conjunta, que se hizo constar en el acta del Consejo, en la que se afirmaba su compromiso para evitar que esta diferencia entre tipos mínimo y máximo superara los 10 puntos porcentuales.

<sup>248</sup> “Hungary’s planned 27 pct. VAT not against EU rules-EU”, *Agencia Reuters*, 21 de septiembre de 2011.

un análisis de los problemas y los puntos de complejidad causados por los tipos impositivos. El replanteamiento que ha acontecido ha contado con una motivación adicional: la crisis económica en que se ha visto sumida Europa, que ha tenido importantes consecuencias en los gravámenes nacionales del IVA. Si la estructura existente había dado lugar a un distanciamiento de los tipos de los distintos EEMM, generando una divergencia que acentuaba el riesgo de distorsiones del mercado interior, los recientes vaivenes presupuestarios han provocado justo lo contrario. La gran mayoría de EEMM ha incrementado sus tipos impositivos, ha reclasificado productos de los reducidos a los generales y ha realizado, en conjunto, una subida de la presión fiscal indirecta en su territorio. Las razones son claras: necesidad de incrementar los ingresos públicos para equilibrar sus cuentas y reducir el déficit público y el carácter especialmente propicio del IVA para producir este aumento de financiación de forma prácticamente inmediata. Esto ha supuesto una convergencia al alza de los tipos de IVA en los EEMM. Algunos, como Hungría o España han llegado a aumentar su tipo general en 7 y 5 puntos respectivamente (del 20 al 27 % y del 16 al 21 %), mientras que en el lado opuesto, Luxemburgo apenas ha subido dos puntos, (del 15 al 17 %). La tónica generalizada, por tanto, ha sido la de incrementar tipos<sup>249</sup>.

En esta coyuntura, la Comisión Europea incluyó la diversidad de tipos impositivos dentro de las áreas básicas de estudio en el Libro Verde del IVA. La Comisión afirma en su Comunicación que la heterogeneidad de tipos, gracias a los mecanismos de corrección existentes en el IVA en destino, no perturba el mercado único, pero sí aumenta de manera importante su complejidad. Por ello, hace hincapié en los costes de cumplimiento que genera así como en las incoherencias sobre productos o servicios comparables y distorsiones que esto provoca, es decir, en los problemas de neutralidad interna que existe en el régimen actual de tipos. Pese a que en 2008 se había iniciado un proceso de consulta sobre tipos reducidos<sup>250</sup>, y se había emitido un Informe al respecto<sup>251</sup>, en 2012 la Comisión ha vuelto a la carga sobre este punto. Se abrió un nuevo proceso de consulta sobre los

---

<sup>249</sup> Así lo ha confirmado la Comisión europea: “The average level of rates has tended to increase since 2000. The increase was marginal in 2000-2002 but then, after a period of constancy, there was a sharp rise in 2009-2010 as some Member States adopted drastic revenue-raising measures during the crisis. The increase is visible in the standard rate and to a lesser extent in the reduced rate”. SEC (2010) 1455 final, de 1 de diciembre de 2010, *op. cit.*, p. 66.

<sup>250</sup> Comisión Europea, Consulta de 11 d marzo de 2008, *Review of existing legislation on VAT reduced rates*.

<sup>251</sup> TAXUD-D1, *Summary report of the outcome of the public consultation “Review of existing legislation on vat reduced rates”*, de 24 de febrero de 2009,

tipos reducidos, con finalización el 4 de enero de 2013 y que se fundamentaba en las propuestas del Libro Verde<sup>252</sup>, estableciendo 3 puntos de reforma fundamentales:

- Abolición de los tipos reducidos que constituyan un obstáculo para el correcto funcionamiento del mercado interno. Los tipos reducidos que tuvieran justificación en el pasado pueden generar distorsiones hoy porque el entorno económico, empresarial y legal haya cambiado con el transcurso del tiempo.
- Abolición de los tipos reducidos sobre bienes y servicios cuyo consumo sea desincentivado por otras políticas de la UE. Este podría ser particularmente el caso de bienes y servicios dañinos para el medio ambiente, la salud y el bienestar.
- Bienes y servicios similares deberían estar sujetos al mismo tipo de IVA y el progreso tecnológico debería tenerse en consideración a este respecto, de manera que el reto de la convergencia entre el entorno on-line y físico sea abordado<sup>253</sup>.

La propia Comisión hace uso de las “carencias presupuestarias” de los EEMM que expresara el ECOFIN en mayo de 2012 como método para argumentar la conveniencia y oportunidad de realizar un cambio en los tipos reducidos<sup>254</sup>. El Consejo invitaba a los EEMM a hacer sus sistemas tributarios más efectivos y eficientes, eliminando exenciones injustificadas y ampliando la base imponible. Hay que tener en cuenta que limitar el uso de los tipos reducidos implica aumentar la base imponible, lo que redundaría en beneficio de la recaudación, tan importante en los procesos de consolidación económica y de endeudamiento por los que están pasando muchos EEMM. Así, observamos que la Comisión ha aprovechado la coyuntura económica para plantear la reforma de la estructura de tipos IVA desde otro punto de vista. No se trataría de mejorar la neutralidad externa, que no se ve perjudicada excesivamente, ni tampoco de plantear su dimensión interna, ni la complejidad. El cebo es el incremento de ingresos públicos. Si son motivos políticos los que, a través de la regla de la unanimidad, consiguen la inacción de la

---

<sup>252</sup> *Consultation paper: Review of existing legislation on VAT reduced rates, TAXUD/C1*, proceso de consulta abierto por la Comisión en 2012.

<sup>253</sup> Traducción propia de *Consultation paper: Review of existing legislation...*, op. cit., p. 3.

<sup>254</sup> Conclusiones del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la UE, de 15 de mayo de 2012, *Council conclusions on the future of VAT*. Se puede encontrar en el link:

[http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms\\_data/docs/pressdata/en/ecofin/130257.pdf](http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/130257.pdf)

Unión en este ámbito, deben ser objetivos del mismo rango los que pueden conseguir desbloquear la situación.

No podemos predecir el éxito o fracaso de esta nueva “estrategia” de la Comisión, si bien creemos que nos encontramos en un momento idóneo para acabar con esta fuente de distorsiones y alcanzar un mayor grado de neutralidad en los tipos, avanzando en uno de los bastiones que se resiste a la armonización IVA. No obstante, sí entendemos que el criterio que ha empleado la Comisión en la nueva consulta, y que debe regir la modificación existente ha de ser el de neutralidad fiscal. Como se extrae de los objetivos que hemos transcrito, tanto el primero como el tercero se centran en las vertientes externa e interna del principio de neutralidad. Se debe acabar con los tipos que causen distorsiones y con las incoherencias que favorezcan determinados productos en detrimento de otros cuando satisfagan necesidades similares. Pese a estos loables propósitos, de nuevo observamos que la iniciativa tiene mucho mayor interés en los problemas de neutralidad externa, limitando la vertiente interna a su acepción de igualdad de trato. Por ello, vamos a intentar plantear toda una serie de infracciones de neutralidad interna que la Comisión Europea ha decidido ignorar, dado su conflicto con otros principios o intereses políticos comunitarios.

### **3.2.- El principio de neutralidad interna como criterio de interpretación de la estructura de tipos del IVA**

#### **3.2.1.- Operaciones susceptibles de ser gravadas con un tipo cero**

El art. 110 de la Directiva IVA consagra la posibilidad de que algunos Estados puedan mantener exenciones que otorguen el derecho a la deducción o, en otras palabras, que apliquen tipos cero a determinadas entregas de bienes o servicios<sup>255</sup>. Como afirmamos en el apartado anterior, se trata de la forma de crear privilegios para consumos específicos que menos distorsiones genera. A efectos de los productores, la aplicación de un tipo cero no supone diferencia alguna con la realización de una actividad gravada con el tipo general del impuesto, pues permanece el derecho a deducción, y la ausencia de IVA no se traduce en un mayor

---

<sup>255</sup> Este artículo también contempla la pervivencia de tipos reducidos de cuantía menor a la establecida por la Directiva: “Los Estados miembros que, el 1 de enero de 1991, concedían exenciones con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior o aplicaban tipos impositivos reducidos inferiores al mínimo establecido por el artículo 99, podrán mantenerlos.”

coste para el empresario, sino que repercute en el precio (o en el margen que pueda aplicar)<sup>256</sup>. Permitir el crédito del IVA soportado es la ventaja principal de los tipos cero sobre las exenciones normales, lo que hace que la existencias de estas, cuando su motivo es el interés general, carezca de justificación más allá de los motivos recaudatorios apuntados previamente<sup>257</sup>.

La Directiva IVA no permite aplicar tipos cero a cualquier clase de transacción, sino que únicamente se podrán utilizar “por razones de interés social bien definidas y en favor de los consumidores finales”<sup>258</sup>. Nos encontramos ante los resultados que tendrían las verdaderas exenciones del hecho imponible del IVA, en las que se elimina por completo la carga impositiva y se permite a los particulares adquirir bienes en los que no se ha hecho tributar a ninguna de las operaciones que conforman el proceso productivo. Sin embargo, la terminología que aplica la Directiva podría ser susceptible de interpretaciones más o menos amplias. Por un lado, no existe una definición comunitaria de interés social. Por otro, el beneficio de los consumidores finales puede ser directo si se trata de un producto que adquieren de forma personal e individual o indirecto si se trata de una transacción B2B pero muy próxima a la venta final.

La gran ventaja competitiva que supone para los sectores beneficiarios de tipos cero exige que estos requisitos sean cumplidos de forma estricta. Permitir que ciertos sectores no cobren IVA alguno y no lo experimenten como coste supone un cambio radical de los precios relativos del mercado. Dada la magnitud de la distorsión que puede generarse, es fundamental que se trate de productos que realmente beneficien de manera directa a los particulares y que tengan auténticos motivos de interés social. Hay que tener en cuenta que, si hacemos un razonamiento en términos de elasticidad de la demanda de este tipo de bienes susceptibles de ser beneficiados con un tipo cero, en la mayor parte de ocasiones van a ser muy inelásticos, por lo que la bajada de precios por ausencia de IVA no va a suponer un incremento sustancial en su consumo en detrimento de otros bienes

---

<sup>256</sup> La OCDE ha recalcado esta diferencia entre exenciones y tipos cero y cómo la devolución de las cuotas soportadas hace que los sujetos pasivos no se vean en una posición diversa que las de un operador normal. OCDE, *Taxing consumption...*, *op. cit.* p. 83.

<sup>257</sup> Recordemos que en el caso de exenciones por motivos técnicos y de complejidad en la recaudación no se pretende eximir a ese sector de la tributación, simplemente la dificultad de acometerla aconseja su exención, limitando la prohibición de la deducción la pérdida de recursos financieros más allá del valor añadido del último eslabón de la cadena productiva.

<sup>258</sup> Art. 110.2 de la Directiva IVA.



y servicios. Por ello es necesario entender en sentido estricto el requisito que plantea el segundo párrafo del art. 110 de la Directiva IVA.

Así lo ha entendido también el Tribunal de Justicia, que se pronunció sobre estas limitaciones respecto de dos supuestos de tipos cero de Inglaterra e Irlanda, principales países que mantienen estas exenciones con deducción. En dos asuntos resueltos el mismo día por el TJUE, este abordó el grado en que los bienes a que se aplicaban los tipos cero respondían al interés general y en que repercutía esta ausencia de tributación en los ciudadanos. En el caso de la STJCE *Comisión contra Irlanda*<sup>259</sup>, la Comisión había abierto un procedimiento de infracción al país gaélico con motivos de los tipos aplicados a determinados productos intermedios para el consumo de animales, fertilizantes y, sobre todo, electricidad. Por su parte, en la STJCE *Comisión contra Reino Unido*<sup>260</sup>, se trataba de productos intermedios para la alimentación<sup>261</sup>, prestaciones relativas al alcantarillado y al suministro de agua, servicios de informaciones prestados a determinadas empresas, como los bancos o compañías de seguros, combustibles y energía, construcción de edificios, vestido y calzado (botas y cascos protectores).

Pese a que ambos países alegaron que se trataba de una persecución de la Comisión en contra de los tipos cero, el Tribunal desestimó estos argumentos y se centró en el cumplimiento efectivo de la letra de la norma. Respecto del concepto de “razones de interés social bien definidas”, admitió la facultad discrecional de los EEMM para su determinación, pero “sujeta a un control comunitario” para evitar que se “desnaturalice este concepto”<sup>262</sup>. La clave, sin embargo, está en la definición del requisito de tipo cero “en favor del consumidor final”. Si bien el Tribunal y la Comisión tienen claro este concepto como opuesto al de sujeto pasivo<sup>263</sup>, no restringen la aplicabilidad de las exenciones con deducción a los que

---

<sup>259</sup> STJCE de 21 de junio de 1988, *Comisión de las Comunidades Europeas contra República de Irlanda*, asunto C-415/85.

<sup>260</sup> STJCE de 21 de junio de 1988, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte*, asunto C-416/85.

<sup>261</sup> STJCE *Comisión contra el Reino Unido*, ap. 17: “2) alimentos para animales; 3) semillas y otros medios de reproducción de plantas, comprendidos en los números 1 y 2; 4) animales vivos de un tipo generalmente utilizado para producir u obtener alimentos destinados al consumo humano”

<sup>262</sup> STJCE *Comisión contra Irlanda* aps. 13-15, STJCE *Comisión contra Reino Unido*, aps. 12-14.

<sup>263</sup> STJCE *Comisión contra Reino Unido*, ap. 17: “De ello se deduce que, habida cuenta de la finalidad social del artículo 17, el concepto de consumidor final únicamente podrá aplicarse a aquél que no utiliza los bienes o servicios exentos en el marco de una actividad económica.”

hagan entregas a particulares únicamente. Por el contrario, también se puede considerar como beneficiario para los particulares “las prestaciones realizadas en una fase anterior de la cadena, suficientemente próxima a los consumidores para que se puedan beneficiar de las mismas”<sup>264</sup>.

Una interpretación literal del artículo no obligaría a restringir los tipos cero a transacciones B2C, pues sólo afirma que deben correr “a favor” de los consumidores finales<sup>265</sup>. Consideramos, por tanto, que este margen de apreciación que poseen los EEMM queda delimitado con la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia. En el caso de Irlanda, entendió que los factores de producción agrícola tenían una relación directa con los productos alimentarios acabados en sí mismos, de tal forma que “están lo suficientemente próximos a los consumidores finales para que éstos puedan beneficiarse de ellos”<sup>266</sup>. Respecto a la electricidad, sin embargo, razona en modo inverso. Entiende que el suministro a los particulares no es necesario ni siquiera tratarlo, pues encaja perfectamente en el supuesto del artículo citado. El suministro de electricidad a la industria, por el contrario, no, pues el posible impacto en los consumidores finales sería excesivamente indirecto y difuso, con lo que no debería aplicársele un tipo cero.

Las soluciones al caso inglés son similares. El TJUE afirmó que, salvo los *inputs* del sector alimenticio, el resto de operaciones, siempre que no tuvieran como destinatarios consumidores finales, no podrían beneficiarse de tipos cero. El razonamiento es reiterativo: el carácter indirecto y especialmente difuso e incierto

---

<sup>264</sup> STJCE *Comisión contra Irlanda* ap. 18 *in fine*.

<sup>265</sup> Así lo entiende también FALCÓN Y TELLA, en el estudio que hizo de ambas Sentencias, en el que afirmó que “La solución es, a nuestro juicio, acertada, pues si el legislador comunitario hubiera querido limitar las exenciones con derecho a devolución a las operaciones realizadas directamente con el consumidor final lo hubiera dicho expresamente. Ahora bien, no cabe duda que la interpretación mantenida por el Tribunal deja a éste un amplio margen de apreciación para determinar cuándo una exención afecta a una operación suficientemente próxima al final de la cadena productiva como para que pueda considerarse establecida en favor del consumidor final. Se trata de una cuestión a decidir en cada caso por el propio Tribunal, sin que puedan establecerse a priori criterios generales”. FALCÓN Y TELLA, R., “El tipo cero en el IVA. Comentarios a las Sentencias del Tribunal de Justicia de 21 de junio de 1988, Asuntos 415/85 y 416/85”, *Revista de Instituciones Europeas*, nº 16, enero-abril 1989, pp. 125-126. Encontramos también un análisis de estas Sentencias en ILUNDAIN FANTOVA, S., “Aplicación del tipo cero en el IVA”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 53, 1989, pp. 139-144.

<sup>266</sup> STJCE *Comisión contra Irlanda* ap. 29, que continua: “Además, no se pueden excluir los efectos negativos de un gravamen de los productos afectados sobre los precios alimentarios, cuyas variaciones al alza son particularmente sensibles para el consumidor final, que se beneficia de un tipo cero”.

del beneficio del particular. De esta forma, el Tribunal de Justicia realiza una interpretación restrictiva de los requisitos de aplicabilidad de los tipos cero, coherente con la naturaleza y los principios rectores del IVA. Si, como vamos a analizar, la existencia de distintos tipos impositivos puede alterar la competencia en el mercado y provocar distorsiones, las exenciones con derecho a deducción son el máximo exponente de esta infracción de la neutralidad interna. Por ello, su impacto debería limitarse a los casos estrictamente permitidos por la Directiva, supuestos en los que, dentro del conjunto de principios que pugnan por prevalecer en la configuración del impuesto, la progresividad o la mejora parcial del precio de determinados consumos pueda prevalecer sobre la neutralidad fiscal. Así lo ha entendido el TJUE que, como hemos venido reflejando en repetidos comentarios, interpreta restrictivamente cualquier disposición que pueda hacer peligrar el principio de neutralidad como regidor fundamental del IVA.

### 3.2.2.- Neutralidad fiscal y amplitud de la definición de los productos beneficiarios de tipos reducidos

El Anexo III de la Directiva IVA, que contiene los bienes y servicios a los que pueden aplicarse tipos reducidos, así como las excepciones que permite la norma para determinados EEMM, en muchas ocasiones no utilizan una terminología cerrada y concreta. Por el contrario, son numerosas las posibles interpretaciones y aplicaciones que han desarrollado los países de la Unión en la trasposición de estos artículos en sus legislaciones nacionales. Sin embargo, hay que recordar que los tipos reducidos, en sí mismos, suponen una excepción a la regla general del impuesto y, como tal, deben ser objeto de una interpretación restrictiva. La existencia de tipos de gravamen diversos en función de la clase de producto genera una distorsión de la libre elección de los consumidores y, con ello, de la neutralidad fiscal, por lo que la interpretación que se realice no puede ser extensiva ni amplia, ya que redundaría en una infracción mayor del principio de neutralidad.

Por este motivo, la Comisión Europea ha desarrollado una importante labor de denuncia, abriendo numerosos procedimientos de infracción y, en su caso, sanción, a los EEMM que no apliquen de forma correcta y limitada los gravámenes privilegiados que les está permitido utilizar. Los numerosos recursos ante el Tribunal de Justicia han causado la creación de un auténtico cuerpo jurisprudencial sobre el contenido específico de muchas de las actividades económicas

susceptibles de ser encuadradas en un tipo reducido (o cero). Vamos a centrarnos en varios ejemplos concretos dentro de los asuntos tratados sobre esta materia, de forma que nos sirvan para determinar los criterios utilizados por el TJUE en la interpretación de los tipos reducidos.

Valga para ello la reciente STJUE *Comisión contra España*<sup>267</sup>, en la que el Tribunal debía pronunciarse sobre si determinados productos médicos y sanitarios entraban dentro de los apartados del Anexo III de la Directiva IVA. La alegación principal planteada por España es la ausencia de claridad en la definición de los tipos reducidos, lo que no permitiría interponer un recurso de infracción por la forma de interpretar dicho Anexo. El TJUE, sin embargo, afirmó el criterio de interpretación restrictiva que debe regir en la trasposición de los tipos reducidos<sup>268</sup>. Además, consideró que dado que no se hacía una remisión expresa a la normativa nacional que otorgara discrecionalidad a los EEMM en la introducción de estas transacciones con gravamen privilegiado en su normativa, la interpretación en toda la UE debe ser autónoma y uniforme<sup>269</sup>.

La interpretación de los tipos reducidos, por tanto, se caracteriza por dos reglas generales y una de aplicación efectiva: deben entenderse de forma autónoma y uniforme en toda la Unión Europea y, sobre todo, deben interpretarse de forma estricta<sup>270</sup>. La posición del TJUE es consecuente con la forma de aplicar la normativa comunitaria siguiendo el principio de neutralidad fiscal. Por un lado, las

---

<sup>267</sup> STJUE de 17 de enero de 2013, *Comisión Europea contra reino de España*, asunto C-360/11.

<sup>268</sup> STJUE *Comisión contra España*, ap. 18.

<sup>269</sup> Esta doble naturaleza de la interpretación ha sido reflejada por el TJUE, pese a que parece muy complejo compaginar que sea autónoma y, a la vez, uniforme. STJUE *Comisión contra España*, ap. 19: “El Tribunal de Justicia ha declarado también en diversas ocasiones que de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición de Derecho de la Unión que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Unión Europea de una interpretación autónoma y uniforme (véase la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Ziolkowski y Szeja, C-424/10 y C-425/10, Rec.p. I-14305, apartado 32 y jurisprudencia citada)”.

<sup>270</sup> STJUE *Comisión contra España*, ap. 20: “De las anteriores consideraciones se deriva que, como alega la Comisión, las disposiciones del Derecho de la Unión que permiten la aplicación de un tipo reducido de IVA deben ser objeto de una interpretación estricta, en la medida en que reconocen a los Estados miembros una posibilidad que supone una excepción al principio de aplicación del tipo normal. Por otro lado, dado que no contienen ninguna remisión expresa al Derecho de los Estados miembros, los puntos 3 y 4 del anexo III de la Directiva 2006/112 deben recibir en toda la Unión una interpretación autónoma y uniforme”.

excepciones que la infrinjan para conseguir otros objetivos distintos deberán entenderse de forma estricta y no amplia, pues es la neutralidad la que rige la configuración del impuesto<sup>271</sup>. Por otro, y dada la importancia de la diferencia de tipos en la vertiente externa del principio, la uniformidad en la aplicación es básica para evitar casos de competencia fiscal que distorsionen el mercado porque en un país se entienda un tipo reducido aplicable al producto X mientras que en otro se considere que queda fuera del tenor literal del Anexo de la Directiva IVA.

En el caso de la STJUE que estamos tratando el Tribunal de Justicia condenó a España por la interpretación amplia que había hecho hasta en cuatro apartados distintos de la Ley del IVA. Para ello analizó el encaje de la norma española en las categorías del Anexo de la Directiva IVA. Por un lado, considera que en el punto 3 del Anexo III sólo caben productos farmacéuticos y medicamentos “acabados”, y no los productos que sirvan para su fabricación<sup>272</sup>. Por otro, se descarta que pueda aplicarse un tipo reducido conforme al punto 4 de dicho Anexo a los productos sanitarios que sirvan para el cuidado de los animales<sup>273</sup>. Para ello se hace también una interpretación restrictiva atendiendo al criterio teleológico del tipo reducido concreto: beneficiar a las personas enfermas<sup>274</sup>. Igualmente se descarta el gravamen privilegiado para los productos que alivien las deficiencias físicas de los animales ya que, entiende el TJUE, el término “minusválido”, empleado en el punto 3 del Anexo III es susceptible de aplicación únicamente a los seres humanos. En conclusión, el TJUE realiza en todos los supuestos una interpretación estricta, clara en algunos casos y menos

---

<sup>271</sup> Como afirma el AG JÄÄSKINEN, haciendo referencia a la citada STJCE *NCC Construction Denmark*, esta interpretación restrictiva debe tener en cuenta los términos, contexto y finalidad de las disposiciones, no debiendo este criterio impedir que los EEMM apliquen el tipo reducido en cuestión, pero siempre que entre dentro de lo establecido en las categorías específicas del Anexo de la Directiva IVA. Conclusiones del Abogado General JÄÄSKINEN, N., presentadas el 25 de octubre de 2012, en el asunto C-360/11, *Comisión Europea contra Reino de España*, ap. 25.

<sup>272</sup> STJUE *Comisión contra España*, aps. 45-50.

<sup>273</sup> STJUE *Comisión contra España*, ap. 63: “En efecto, no sólo es necesario, conforme a la jurisprudencia recordada en el apartado 18 de la presente sentencia, que las categorías contempladas en el anexo III de la Directiva 2006/112 sean objeto de una interpretación estricta, por tener la disposición de Derecho de la Unión de que se trata carácter de excepción, sino que los conceptos utilizados en dicho anexo deben interpretarse de acuerdo con el sentido habitual de sus términos. Debe señalarse que, a la luz del sentido habitual que recibe en el lenguaje corriente el concepto de «producto farmacéutico», no todo producto, material, equipo o instrumental de uso médico o veterinario puede considerarse comprendido en este concepto”.

<sup>274</sup> STJUE *Comisión contra España*, ap. 65.

evidente en otros, como en el de la exigencia de que por medicamentos se refiera únicamente a los productos susceptibles de consumo inmediato por los particulares. De hecho, el Tribunal confirma que si se trata de una sustancia que puede servir para fabricar otro producto y también como medicamento directo sí podría en este segundo caso beneficiarse de un tipo reducido<sup>275</sup>.

Esta última reflexión nos indica otro elemento fundamental que puede utilizarse en la concreción de los criterios interpretativos de los tipos reducidos: el destino o uso efectivo. Un mismo bien puede tener distintas utilidades y aplicaciones y estas venir gravadas con un IVA diversos. En este supuesto, obligar a que llevaran aparejados un gravamen único e inmutable podría implicar distorsiones y diferencias de trato con otros productos que respondan a necesidades similares, menoscabando la neutralidad fiscal. Es el caso que se planteó en la *STJUE Comisión contra Países Bajos*<sup>276</sup>. En ella la Comisión había realizado una denuncia por incumplimiento de la legislación holandesa, por cuanto aplicaba a la venta de caballos un tipo reducido, como ocurre con otros animales de la especie bovina, ovina y porcina, basándose en el consumo humano y animal de su carne (este último como factor de producción de otros bienes alimenticios). Más allá de la problemática que se trata en la Sentencia sobre la diferente interpretación del punto 1 del Anexo III de la Directiva IVA en función de la lengua en que esté redactado, el TJUE afirma que estos animales deben ser utilizados “normalmente” para los fines que pretende alcanzar la normativa armonizada. No obstante, el Tribunal de Justicia constata que los caballos no se destinan habitualmente a su consumo humano o animal<sup>277</sup>. Esto provoca que la resolución de la Sentencia condene a Holanda por aplicarles un tipo reducido cuando no se trata de su uso corriente. Sin embargo, lo relevante a nuestro entender, es que el Tribunal afirma que sí podría aplicarse “el tipo reducido de IVA a la entrega de un caballo con

---

<sup>275</sup> STJUE *Comisión contra España*, ap. 49: “Por último, como señala el Abogado General en el punto 39 de sus conclusiones, en el caso de que una sustancia medicinal pueda comercializarse como un producto acabado, sin que deba mezclarse con otras sustancias, y de que, por tanto, sea susceptible de utilización directa por el consumidor final para «el cuidado de la salud, la prevención de enfermedades y [el] tratamiento con fines médicos o veterinarios», no hay razón para que no pueda aplicársele un tipo reducido de IVA”.

<sup>276</sup> STJUE de 3 de marzo de 2011, *Comisión Europea contra Reino de los Países Bajos*, asunto C-41/09. Encontramos un análisis de esta sentencia en CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “Impuesto sobre el valor añadido - Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 3 de marzo de 2011, Comisión / Países Bajos, C-41/09”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 152, 2011, pp.1308-1310.

<sup>277</sup> STJUE *Comisión contra Países Bajos*, ap. 56.

vistas a su sacrificio para ser utilizado en la preparación de productos alimenticios”<sup>278</sup>, y que lo que no permite la Directiva es aplicar ese menor gravamen a toda venta de caballos con independencia de su destino. Por tanto, en este caso el Tribunal está interpretando restrictivamente la excepción que conlleva el tipo reducido pero sin contravenir tampoco el sentido de la norma. Será, con ello, perfectamente admisible, que la entrega de estos bienes pueda conllevar un tipo de IVA diverso en función de su uso prospectivo.

Por último, debemos hacer referencia a otro caso en el que el TJUE se ha pronunciado sobre la venta de bienes complejos, es decir, cuando se realice una transacción con un bien general que puede contener otros distintos a los que se apliquen tipos de IVA diversos. Nos referimos a la STJCE *Talacre Beach Caravan Sales*<sup>279</sup>. En ella la Administración Tributaria británica (*Commissioners of Customs and Excise*) reclama a una empresa (Talacre) el uso incorrecto de los tipos de IVA. Dicha sociedad vende caravanas totalmente equipadas: camas, colchones, espejos, mesas, sillas, etc. En el Reino Unido las caravanas, como elementos de transporte de viajeros, se beneficiaban de una exención con deducción íntegra siempre que cumplieran determinados requisitos. Las ventas en cuestión entraban dentro de dichos límites. Además, y en esto radica el problema, la empresa entendió que se trataba de un bien indivisible, susceptible de aplicarse un único tipo a su continente pero también a todo su contenido, que en este caso era un tipo cero.

El TJUE, considerando que la interpretación restrictiva aplicable a los tipos reducidos también se debe utilizar en las exenciones con derecho a deducción, argumentó en contra de lo alegado por la demandada. Para el Alto Tribunal, el hecho de que se tratase de una entrega única no desvirtuaba el hecho de que se aplicaran tipos distintos<sup>280</sup>. Reconoció que su jurisprudencia anterior afirmaba que las entregas únicas estén sujetas, “en principio, a un solo tipo de IVA”, pero entendió que no se oponía a un gravamen distinto cuando sólo una parte de la entrega cumplía los requisitos necesarios para la utilización de un tipo cero. Como tuvo en cuenta la AG KOKOTT<sup>281</sup>, el Reino Unido sólo había justificado el “interés social bien definido” de la caravana en sí, y no de su contenido, lo que

---

<sup>278</sup> STJUE *Comisión contra Países Bajos*, ap. 57.

<sup>279</sup> STJCE de 6 de julio de 2006, *Talacre Beach Caravan Sales*, asunto C-251/05.

<sup>280</sup> STJCE *Talacre Beach Caravan Sales*, ap. 24.

<sup>281</sup> Conclusiones de la Abogado General KOKOTT, J., de 4 de mayo de 2006, asunto C-251/05, *Talacre Beach Caravan Sales*, aps. 38-40.

provocaba que este no cumpliera el requisito fundamental de las exenciones con derecho a deducción. Así, una interpretación restrictiva de los mismos no permitiría aplicar un tipo único que fuese cero a aquellos productos que no cumpliesen los requerimientos establecidos por la Directiva. De hecho, para el TJUE, “nada permite afirmar que el gravamen por separado de determinados elementos de la entrega de las caravanas equipadas implicaría dificultades insuperables que pudieran afectar a la correcta aplicación del régimen del IVA”<sup>282</sup>.

En este sentido, la interpretación del TJUE sobre la determinación de cuándo un conjunto de bienes no se considera entrega única es flexible, pues así se puede utilizar el criterio estricto que rige para los tipos reducidos y, en este caso, cero<sup>283</sup>. Lo contrario tendría como consecuencia que determinados bienes o servicios, si se vendieran como parte de una transacción global, estarían gravados con tipos diversos a si se transfirieran de forma independiente. Si bien esto pueda ser así en el caso de entregas únicas claramente indivisibles, entendemos que el respeto al principio de neutralidad exige que aquellas situaciones en las que pueda dividirse una prestación en distintos elementos, a los que se aplicarían tipos de IVA distintos, debe ser fragmentada a efectos de gravamen. De esta manera se respeta el uso estricto y limitado de estos gravámenes privilegiados y se minimiza su impacto en la neutralidad fiscal del impuesto. Es el caso, por ejemplo, de la realización de la compra en un supermercado, donde se adquieren bienes con distintos tipos de IVA sin mayor dificultad, por lo que entendemos que salvo en casos de verdadera indivisibilidad, es factible aplicar a cada producto su tipo correspondiente.

3.2.3.- El principio de neutralidad como criterio para determinar el tipo aplicable a productos similares. Especial referencia a los servicios por vía electrónica

---

<sup>282</sup> STJCE *Talacre Beach Caravan Sales*, ap. 26.

<sup>283</sup> Por ejemplo, en la STJCE de 8 de mayo de 2003, *Comisión de las Comunidades Europeas contra la República Francesa*, asunto C-384/01, el Tribunal de Justicia permitió que se aplicara el tipo reducido únicamente a la cuota fija del suministro eléctrico y no a la variable. El TJUE empleó para ello el principio de neutralidad, que no consideró vulnerado porque se aplicaran dos tipos distintos al suministro eléctrico, afirmando también que “al ser el tipo reducido la excepción, la limitación de su aplicación a aspectos concretos y determinados, como la cuota fija que da derecho a una cantidad mínima de electricidad a los clientes, es coherente con el principio según el cual (sic) las exenciones o excepciones deben interpretarse restrictivamente”.



Como pasara también en las exenciones, el principio de neutralidad entendido en su acepción de igualdad de trato tiene un impacto muy relevante en la aplicación de los distintos tipos IVA. La existencia de productos que satisfagan necesidades similares de los consumidores o respecto de los que éstos tengan una percepción idéntica de su uso requiere que se les otorgue un mismo tratamiento. Lo contrario implicaría establecer una ventaja competitiva por razones exclusivamente tributarias de unos respecto a otros, distorsionando la libre elección de los particulares al alterar los precios relativos de productos que pueden ser sustitutivos perfectos (o casi). El TJUE ha tenido oportunidad de pronunciarse en diversos asuntos en los que se utilizaban tipos distintos para productos que podrían entrar en competencia directa a ojos de los consumidores, y ha utilizado la neutralidad fiscal como la herramienta fundamental para su resolución.

Es el caso de la STJCE *Comisión contra Alemania*<sup>284</sup>. El país germano aplicaba un tipo reducido a las prestaciones de servicios de conjuntos musicales y solistas, cuando los ofrecieran directamente al público de forma organizada por ellos mismos, y sólo a los primeros cuando fueran contratados por un organizador, por lo que los músicos individuales que trabajasen para un tercero tendrían que cobrar el tipo general. La Comisión consideró que esta distinción vulneraba la neutralidad fiscal, mientras que el Gobierno alemán alegó que entraba dentro de su capacidad discrecional determinar a qué servicios se podría aplicar el tipo reducido, afirmando, además, que los servicios prestados por los conjuntos musicales son distintos de los solistas por criterios objetivos, como el número de personas<sup>285</sup>.

El TJUE no dudó en condenar esta infracción del principio de neutralidad contenida en la normativa alemana. Pese a reconocer la libertad que establece la Directiva IVA respecto a la capacidad de los EEMM de introducir o no tipos reducidos en sus legislaciones, el Tribunal de Justicia recuerda que esta decisión debe respetar en todo caso el principio de neutralidad, que se opone a tratar de

---

<sup>284</sup> STJCE de 23 de octubre de 2003, *Comisión de las Comunidades Europeas contra República Federal de Alemania*, asunto C-109/02. Un análisis de esta Sentencia en MARTÍN JIMÉNEZ, A., “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 2004, pp. 973-974.

<sup>285</sup> STJCE *Comisión contra Alemania*, ap. 15: “En cualquier caso, no hay similitud entre las prestaciones en cuestión, según el Gobierno alemán. Los conjuntos musicales se distinguen de los solistas según criterios objetivos, a saber, el número de personas. Este criterio tiene una incidencia determinante sobre el contenido y la estructura de la música que se interpreta”.

forma distinta prestaciones de servicios similares que compiten entre sí<sup>286</sup>. De este modo, el TJUE consideró que no existían elementos que justificaran un trato diferencial entre grupos musicales y solistas y, menos aún, basarlo en su distinto número pues, si no idénticas, si las entendió similares a efectos de su tratamiento fiscal<sup>287</sup>. Por tanto, el fallo del Tribunal de Justicia fue entender infringida la Directiva por la aplicación de tipos diferentes a prestaciones similares. Lo más relevante es, sin duda, que el TJUE limita la libertad que tienen los EEMM de establecer tipos reducidos con el principio de neutralidad. De nuevo, el criterio rector del IVA, el principio de neutralidad, es la clave de bóveda de la interpretación del Alto Tribunal sobre el impuesto, e impide que la infracción consagrada en la propia normativa armonizada se incremente por una utilización o interpretación de ella aún más dañina para la libre competencia. Si no se puede evitar la existencia de estos tipos reducidos, excepción clara en la configuración global del impuesto, su implementación deberá ser acorde con la neutralidad fiscal, y su interpretación, aunque estricta, tampoco debe ser contraria a dicho principio.

Se han dado otras SSTJUE en las que el principio de neutralidad ha sido empleado como criterio de determinación de la legalidad de la aplicación de tipos diversos a productos con un cierto grado de similitud<sup>288</sup>. Especialmente relevante nos parece la reciente STJUE *K Oy*<sup>289</sup>, dada la importancia que ha tenido para la Comisión en la Comunicación de 2012 sobre tipos reducidos la diferencia de tipos de los libros por vía electrónica. En ella la sociedad *K* recurre al Tribunal de

---

<sup>286</sup> STJCE *Comisión contra Alemania*, ap. 20: “No obstante, al ejercer dicha competencia, los Estados miembros deben atenerse al principio de neutralidad fiscal. Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicho principio se opone, en particular, a que mercancías o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA, de manera que dichas mercancías o dichas prestaciones de servicios deben ser gravadas con un tipo impositivo uniforme (véase la sentencia de 11 de octubre de 2001, *Adam*, C-267/99, Rec. p. I-7467, apartado 36)”.

<sup>287</sup> Hay que recordar que esta Sentencia es anterior a la STJUE *Rank Group*, que utilizó el término de “competencia efectiva” entre los productos. Sin embargo, aunque no emplee tal vocablo, es evidente que el apartado 22 de la Sentencia tiene en mente esta similitud de los servicios de cara a las necesidades que satisfacen a los consumidores.

<sup>288</sup> Como ejemplo podemos mencionar la citada STJCE *Comisión contra Alemania*, la STJCE de 18 de enero de 2001, *Comisión contra el Reino de España*, asunto C-83/99, en la que se aplicaba un tipo reducido las autovías de peaje por considerarlas como una actividad de transporte de pasajeros y sus equipaje, o la STJCE de 3 de mayo de 2001, *Comisión contra República Francesa*, asunto C-481/98, en la que Francia estableció un tipo distinto para los productos médicos en función de si su precio era reembolsado por la seguridad social o no.

<sup>289</sup> STJUE de 11 de septiembre de 2014, *K Oy*, asunto C-219/13.

Justicia por la aplicación de distintos tipos de IVA que se da en Finlandia a los libros en función de su formato. Así, mientras los que se presentan en papel pueden beneficiarse de un tipo reducido, no ocurre lo mismo con los libros y audiolibros que están almacenados en soportes físicos como un CD, memoria USB o formatos equivalentes. El Tribunal, como ya hiciera en la Sentencia que hemos analizado anteriormente, recuerda que la libertad de los EEMM para precisar a qué bienes y servicios se aplican los tipos reducidos deben ir en consonancia con el cumplimiento del principio de neutralidad fiscal, que se opone al trato distinto de bienes similares. Tal como hiciera en la citada STJUE *Rank Group*, el TJUE afirma que este grado de similitud debe referirse a la percepción del consumidor medio y a si satisfacen sus mismas necesidades<sup>290</sup>.

En este sentido, el punto 6 del Anexo III de la Directiva IVA, tras la reforma introducida por la Directiva 2009/47/CE<sup>291</sup>, permite aplicar un tipo reducido al suministro “de libros en cualquier soporte físico”, por lo que los EEMM han de decidir respecto de su utilización en todos los libros o sólo algunos en función de su soporte material, pero siempre teniendo en cuenta el principio de neutralidad. Paradójicamente el TJUE no va a dar una respuesta definitiva a la cuestión, sino que enuncia los aspectos relevantes que deberá tener en cuenta el Tribunal nacional a la hora de decidir sobre la neutralidad de esta diferencia de tipos. El AG MENGGOZZI hace hincapié en la apreciación del consumidor medio respecto de los distintos tipos de libros, para lo que considera que hay que analizarlo en función del “grado de penetración de las nuevas tecnologías en cada mercado nacional y del grado de acceso a los dispositivos técnicos que permiten a dicho consumidor leer o escuchar los libros almacenados en soportes distintos del papel”<sup>292</sup>. El TJUE acepta este razonamiento, afirmando que se trata de una percepción que es

---

<sup>290</sup> STJUE *K Oy*, ap. 25: “Para determinar si dos bienes o servicios son similares, debe tenerse principalmente en cuenta el punto de vista del consumidor medio. Los bienes o prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de dichos bienes o prestaciones (véase, en este sentido, la sentencia *The Rank Group*, EU:C:2011:719, apartados 43 y 44)”.

<sup>291</sup> Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido.

<sup>292</sup> Conclusiones del Abogado General MENGGOZZI, P., presentadas el 14 de mayo de 2014, asunto C-219/13, *K Oy*, ap. 54.

susceptible de variar en los distintos EEMM, debiendo los jueces del lugar determinarla.

Por tanto, la neutralidad fiscal en este caso, en su primera acepción, atiende a las necesidades que se satisfacen a los consumidores, a un criterio de “utilización comparable” y al análisis de las diferencias entre productos para ver si influyen de manera considerable en las decisiones de los compradores. Cuanto menor sea la diferencia en la percepción de los particulares más similitud existirá entre los distintos formatos, debiendo aplicarse un tipo similar para evitar distorsiones en el mercado<sup>293</sup>. El Tribunal de Justicia deja a la apreciación de los Tribunales finlandeses la determinación de si son productos susceptibles de tener dicha “utilización comparable”. Una respuesta afirmativa limitaría la capacidad de Finlandia para decidir el tipo a aplicar a dichos bienes, pues deberían tener un tratamiento idéntico para respetar el principio de neutralidad. A nuestro juicio el TJUE, aun estando obligado por su propia jurisprudencia a dejar en manos de los jueces nacionales la concreción de la similitud entre los libros en distintos formatos, podía haber defendido la neutralidad con más ahínco. El AG MENGOZZI desarrolla esta posible infracción del principio con más detalle, afirmando que la Comisión Europea no ha entendido que el grado de similitud entre libros en distintos formatos sea total. Para ello reitera en varias ocasiones la posibilidad de que los que vienen en formatos destinados a ser reproducidos por medios tecnológicos puedan ir acompañados de utilidades adicionales, como motores de búsqueda y otros materiales<sup>294</sup>. Sin embargo, no considera que esto sea un elemento fundamental para poner en duda el carácter comparable de dichos productos, sino que esta debe basarse en la perspectiva del consumidor medio visto el grado de inmersión tecnológica del mismo<sup>295</sup>.

---

<sup>293</sup> STJUE *K Oy*, ap. 33: “Si, como ha indicado el Abogado General en el punto 62 de sus conclusiones, estas circunstancias son determinantes desde el punto de vista del consumidor medio del Estado miembro de que se trate, está justificado que la normativa nacional no aplique al suministro de libros en soportes distintos del papel el tipo reducido del IVA aplicable al de los libros impresos. Por el contrario, cuando estas propiedades tengan escasa o nula influencia en la decisión del citado consumidor medio de adquirir libros almacenados en soportes distintos del papel, porque lo que le importa al consumidor es básicamente el contenido similar de todos los libros, con independencia de su soporte o de sus propiedades, la aplicación selectiva de un tipo reducido del IVA no estaría justificada”.

<sup>294</sup> Conclusiones del AG MENGOZZI, ap. 50.

<sup>295</sup> Conclusiones del AG MENGOZZI, aps. 59-60: se permitirá la diversidad de tipos “siempre que, desde el punto de vista del consumidor medio del Estado miembro de que se trate, los segundos no sean similares a los primeros en la medida en que no responden a las mismas necesidades del citado consumidor, extremo que corresponderá comprobar al órgano

Esta cuestión está en relación directa con una de las temáticas principales planteadas por la Comisión Europea en la citada Consulta sobre tipos reducidos de 2012<sup>296</sup>. Se pone de manifiesto que determinados productos, en función del segundo párrafo del art. 98 de la Directiva IVA, cuando son transmitidos como servicios por vía electrónica no son susceptibles de beneficiarse del tipo reducido que sí disfrutaban sus equivalentes en formato físico<sup>297</sup>. Es decir, en la STJUE *K Oy*

---

jurisdiccional remitente. 60.- En aras de la exhaustividad, procede añadir que, en mi opinión, la respuesta que acabo de proponer no puede variar en función de las tres circunstancias mencionadas por el órgano jurisdiccional remitente en su cuestión prejudicial, a saber, en primer lugar, si el libro está destinado a ser leído o a ser escuchado (audiolibro); en segundo lugar, si del libro o audiolibro en forma de CD, CD-ROM, memoria USB o contenido en otro soporte físico similar existe un libro impreso de idéntico contenido, y, en tercer lugar, si pueden utilizarse las propiedades técnicas que confiere ese soporte distinto del papel, como las funciones de búsqueda.”

<sup>296</sup> En este sentido, la Comisión parece haber rectificado una osada afirmación que realizó en el documento Comisión Europea, “Frequently asked questions: VAT and e-services”, encontrado en la página web [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/how\\_vat\\_works/e-services/article\\_1610\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/e-services/article_1610_en.htm). En este ha llegado a afirmar que esto no supondría un problema para la neutralidad del IVA, ya que el tipo general se aplica en la mayor parte de las ocasiones a productos que no se benefician de tipos reducidos en sus formatos físicos: “Yes. The standard rate of VAT also applies to the vast majority of content supplied via traditional media - music, software, video, etc. - so there will be no issue of discrimination compared with electronic media which under the Directive is taxable at the standard rate in all Member States.” Sin embargo, en la Consulta sobre tipos reducidos ha manifestado la posible distorsión en este ámbito.

<sup>297</sup> En el Derecho europeo existe desde hace años una definición bastante precisa de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica. Inicialmente aparecía en el derogado Reglamento nº 1777/2005 (artículos 11 y 12 y anexo I) y en la actualidad está recogida en el artículo 7 del Reglamento nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. La noción comprende “los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información”. Sobre esta base, el precepto procede en su apartado 2 a una delimitación positiva mediante una lista que se completa en el anexo I del propio Reglamento. Y, además, lleva a cabo en el apartado 3 una delimitación negativa de las operaciones que quedan excluidas de esta condición, en bastantes de las cuales falta el requisito de que el proceso contractual se desarrolle íntegramente por medios electrónicos (por ejemplo, mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica, CD-ROM, disquetes o soportes tangibles similares, material impreso como libros, boletines, periódicos o revistas, CD y casetes de audio, cintas de vídeo y DVD, juegos en CD-ROM, etc). Sobre la consideración de los productos por vía electrónica cuando su transmisión sea por vías on-line, RAMOS PRIETO, J., ARRIBAS LEÓN, M., “El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Comercio Electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 15, Aranzadi, Cizur Menor (Pamplona), 2006, p. 108, CAZORLA PRIETO, L.M., CHICO DE LA CÁMARA, P., *Los*

se afirma que la Directiva no obliga a los EEMM a introducir tipos reducidos para libros, pero que si lo hace debe configurarlos respetando el principio de neutralidad. En el caso de su entrega por medios electrónicos el resultado es justo el contrario. La Directiva IVA no permite que se aplique un gravamen distinto del general a un libro descargado de internet aunque a uno entregado en una memoria USB o comprado en papel sí se pueda otorgar dicho tratamiento.

Los efectos de tratar de forma desigual son claros: se perjudica a los prestadores de servicios por vía electrónica, que suministrarán los mismos bienes o servicios pero con un coste fiscal superior a los que los proporcionen por medios físicos o tradicionales. Esto supone dos efectos perversos: el primero es que afecta a la toma de decisiones empresariales y de consumo, por cuanto será más barato en términos tributarios vender bienes y servicios en formato tradicional<sup>298</sup>. El segundo es que al perjudicar a los servicios por vía electrónica se está haciendo un flaco favor al desarrollo de las nuevas tecnologías y del comercio electrónico en la Unión Europea, contradiciendo los objetivos de estimular el comercio electrónico que la propia Comisión planteó en la Comunicación COM (2010) 245, de 19 de mayo de 2010, *Una Agenda Digital para Europa*.

---

*Impuestos en el Comercio Electrónico*, Aranzadi, Navarra, 2001, p. 60, GARCÍA NOVOA, C., “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico (II)”, Quincena Fiscal, nº 16, Aranzadi, Cizur Menor, 2001, p. 16, CALVO VÉRGEZ, J., *Fiscalidad del comercio electrónico: Imposición directa e indirecta*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, p. 259, y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., “El comercio electrónico y su tributación en el ámbito de la imposición general sobre el consumo”, *Internet y Derecho*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 2001, p. 367. Sobre la posibilidad de establecer una nueva categoría adicional a la entrega de bienes y la prestación de servicios, que se denomine “bienes digitalizables”, HORTALÁ I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIA, F., y VALIENTE, P.G., *La fiscalidad del comercio electrónico*, Ciss-Praxis, Valencia, 2000., p. 134, propuesta criticada por CAZORLA PRIETO, L.M., CHICO DE LA CÁMARA, P., *Los Impuestos...*, *op. cit.*, p. 34.

<sup>298</sup> RAMOS PRIETO y ARRIBAS LEÓN manifestaron esta infracción del principio de neutralidad de forma clara: “Desde el momento en que consideramos que la entrega *on-line* de un libro ha de sujetarse al IVA como prestación de servicios surge inevitablemente una duda: ¿podría la misma acogerse a esa norma? Si la respuesta es afirmativa, el principio de neutralidad queda plenamente respetado. En cambio, una conclusión negativa comportaría una discriminación fiscal en perjuicio del comercio electrónico”. Ramos Prieto, J., Arribas León, M., “El Impuesto...”, *op. cit.*, p. 24. En un sentido similar, MARTOS, J.J., *Imposición Indirecta del Comercio Electrónico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, p. 234: “Las entregas de bienes o las prestaciones de servicios tradicionales, a diferencia de los servicios prestados vía electrónica no reciben un tratamiento homogéneo, sino que dependiendo de la naturaleza del producto, podrá ser aplicable un tipo reducido, o, incluso, una exención. Se manifiesta la bifurcación de los regímenes aplicables, lo que provoca la consiguiente vulneración del principio de neutralidad intersectorial”.

Esta infracción manifiesta del principio de neutralidad ha tenido, durante un tiempo, una justificación relativa<sup>299</sup>. La aplicación del principio de imposición en origen para las transacciones B2C intra-UE provocaba que permitir tipos reducidos para los libros electrónicos pudiera distorsionar el mercado, dirigiendo su compra a aquéllas empresas que contaran con dicha ventaja tributaria<sup>300</sup>. La existencia de países que aplican un tipo cero a estos productos implicaría que la venta B2C de sus empresas no tendría IVA aparejado, compitiendo en condiciones muy superiores con las establecidas en otros EEMM, en los que se graven, incluso, a tipo general. Esto habría provocado, sin duda, un *race to the bottom* en tipos impositivos sobre los libros, ante la amenaza de la desaparición de dicho sector en el EM que no aplicase ese menor gravamen. Sin embargo, el régimen que ha entrado en vigor el 1 de enero de 2015 ha modificado esta regla de localización, generalizando la imposición en destino para las transacciones por vía electrónica, lo que acaba con esta posible argumentación basada en la competencia fiscal<sup>301</sup>.

La letra de la norma parece, no obstante, clara. Los servicios por vía electrónica no se pueden beneficiar de tipos reducidos, sin importar lo que suceda con sus equivalentes. Estamos a la expectativa de la respuesta que da el TJUE al recurso planteado por la Comisión por sendos procedimientos de infracción abiertos a Francia y Luxemburgo por no atender a esta norma. Ambos países han establecido, respectivamente, tipos reducidos (en Francia del 7 % a partir de 1 de enero de 2012 y del 5,5% a partir del 1 de enero de 2013)<sup>302</sup> y súper reducido (en Luxemburgo del 3 %)<sup>303</sup>, al “suministro de libros electrónicos”. El Alto Tribunal

---

<sup>299</sup> Este ha sido el principal argumento de parte de la doctrina para defender esta diferencia de trato. Es el caso de DE BUNES IBARRA, J. M., SÁNCHEZ GALLARDO, F. J., “La Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo, sobre tributación en el IVA de ciertas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica”, *Impuestos*, Tomo II, La Ley, Madrid, 2003, pp. 323-234

<sup>300</sup> *Consultation paper: Review of existing legislation on VAT reduced rates*, TAXUD/C1, *op. cit.*, p. 11, que hace referencia a la necesidad de hacer el análisis de la neutralidad en el contexto “después de 2015”, para evitar condicionar el análisis por la potencial competencia fiscal que podría haber tenido lugar entre los EEMM.

<sup>301</sup> Sobre el cambio de regla de localización y su impacto en la competencia fiscal en el IVA, así como la neutralidad en este ámbito, MACARRO OSUNA, J. M., “La Competencia fiscal y el comercio electrónico en el IVA”, *op. cit.*, pp. 149-184.

<sup>302</sup> Recurso interpuesto el 6 de septiembre de 2013 por la Comisión Europea en el asunto C-479/13, *Comisión Europea contra República Francesa*.

<sup>303</sup> Recurso interpuesto el 18 de septiembre de 2013 por la Comisión Europea en el asunto C-502/13, *Comisión Europea contra el Gran Ducado de Luxemburgo*. En este asunto, además, denuncia la Comisión Europea el uso del tipo reducido del 3 %, inferior al mínimo del 5 %

se encuentra en una encrucijada. Por un lado, la norma es clara, y proscribe los tipos reducidos para los servicios electrónicos. Por otro, es evidente la infracción de neutralidad que genera el tratar de forma diferente dos bienes que pueden ser idénticos por el simple hecho de estar presentados en formatos distintos.

Es importante recalcar la similitud que se debe exigir a estos bienes para poderseles aplicar el principio de neutralidad, aspecto en el que se ha centrado la Comisión Europea. Como se vio y argumentó en la STJUE *K Oy*, los libros electrónicos pueden presentar utilidades muy diferentes al de la mera lectura de una publicación en papel<sup>304</sup>. Este ha sido el argumento tradicional de la Comisión Europea para no considerar iguales productos físicos y electrónicos<sup>305</sup>.

Es claro que para hacer un análisis correcto desde el punto de vista de la neutralidad debemos excluir aquellas herramientas o funciones que conviertan el libro en un producto diverso (por ejemplo, la inclusión de videos o juegos, que no podrían realizarse en uno en papel), pero no aquéllas que presentan una mera funcionalidad adicional que no modifica sustancialmente el producto. Por ejemplo, pensemos en la venta del mismo archivo PDF que ha sido objeto de impresión. Podemos, incluso, tomar como válido y razonable el mismo argumento del TJUE sobre la inmersión tecnológica del consumidor medio, que consideramos más que probada en la mayor parte de EEMM, al menos en los más desarrollados y, en función de esta, decidir al respecto. Sin embargo, la interpretación estricta del artículo impediría siquiera esta posibilidad.

Nuestra posición ha de ser contraria a lo establecido por la Directiva IVA. Se trata de una infracción a la neutralidad interna que no tiene justificación. Estamos de acuerdo con otorgar un trato diferenciado a los libros electrónicos que sean productos “mixtos” y que contengan utilidades adicionales que desvirtúen su

---

establecido en el art. 99 de la Directiva, cuando no está amparada por una excepción del art. 110 de la Directiva IVA.

<sup>304</sup> Sobre una definición concreta de libro electrónico y qué utilidades pueden entenderse dentro del concepto sin excluir el tipo reducido, RAMOS PRIETO, J., MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., MACARRO OSUNA, J. M., *Contribución al Consultation Paper: Review of existing legislation on VAT reduced rates, realizado por la Comisión Europea*. Se puede encontrar en:

<https://circabc.europa.eu/faces/jsp/extension/wai/navigation/container.jsp>

<sup>305</sup> Comisión Europea, “Frequently asked questions: VAT and e-services”, *op. cit.*, “But it is by no means clear that digital information services are the direct equivalent of traditional printed products - even where the content is similar, the additional functionality (e.g. search facilities, hyperlinks, archives) increasingly associated with electronic content produces a fundamentally different product.”



carácter puramente literario<sup>306</sup>. Sin embargo, cuando este no sea el caso, y el libro siga siendo el contenido principal del producto, consideramos que debería respetarse la neutralidad fiscal, ya que las necesidades que satisfacen son exactamente idénticas. No podemos vaticinar el resultado del recurso planteado por la Comisión contra las legislaciones francesa y luxemburguesa. Pensamos que la norma es lo suficientemente unívoca como para declarar contrarios a la Directiva dichos tipos reducidos para servicios por vía electrónica. No obstante, debemos estar pendientes de la argumentación que realice el TJUE, así como el AG, para analizar si se intenta articular, de algún modo, una forma de “salvar” la neutralidad del impuesto. Lo más justo sería afirmar la realidad: los tipos reducidos para libros electrónicos son contrarios al art. 98 de la Directiva que, a su vez, supone una vulneración flagrante del principio de neutralidad fiscal. Deberá realizarse una modificación de este apartado, al menos, para que añada una parte final que indique que “se salvan las excepciones expresamente establecidas en la propia Directiva”, lo que permitiría, donde se considerase conveniente, como en el caso de los libros electrónicos, que se introdujese su mención específica en el Anexo III de la Directiva IVA. Todo lo contrario supone mantener un trato desigual a bienes que, objetivamente, pueden ser iguales de cara a su consumo por los particulares, y que deben competir entre sí, es decir, una infracción de la neutralidad fiscal.

#### 3.2.4.- La modificación de los tipos reducidos excepcionales y su asimilación a las cláusulas *standstill*

El TJUE se ha tenido que pronunciar también respecto a las posibles modificaciones que han realizado los EEMM en algunos de los tipos excepcionales que, conforme al art. 110 de la Directiva IVA, pueden ser aplicados porque con anterioridad a la fecha prevista en dicho artículo estaban recogidos en las normativas nacionales. Como hemos visto en este mismo capítulo respecto del mantenimiento de excepciones al derecho de deducción en las denominadas cláusulas *standstill*, la modificación de estas anomalías del régimen IVA no son plenamente libres, sino más bien lo contrario. Los EEMM pueden restringir su aplicación y aproximarlas a la normativa general del impuesto, ya que con eso se minimiza la infracción a la neutralidad fiscal que suponen. Además, una vez

---

<sup>306</sup> No olvidamos, de todas formas, que el interés de fomento de la lectura permanece aunque el libro electrónico tenga un video o un juego interactivo.

limitado su alcance no es posible retomar la excepción originaria, a la que se habría “renunciado”.

Algo similar ocurre en el caso de las exenciones con derecho a deducción y los tipos reducidos de cuantía menor que la establecida en el art. 99 de la Directiva IVA. Como afirmó la AG KOKOTT en el asunto *Talacre Beach Caravan Sales*, las excepciones contenidas en el art. 110 de la Directiva IVA deben observarse de forma estricta y no pueden ampliarse, afirmando que se trata de “un tipo de cláusula *standstill*”<sup>307</sup>. Esta idea fue asumida por el Tribunal de Justicia, que consideró que el alcance de estas excepciones era el contenido el 1 de enero de 1991, no pudiendo ampliarse, tal como si una cláusula de mantenimiento del *statu quo* se tratase<sup>308</sup>.

En dicha Sentencia se establecía la imposibilidad de ampliar el contenido de una excepción de tipo reducido, y ha sido en otra más reciente en la que hemos encontrado la segunda parte de la interpretación restrictiva análoga a las reglas *standstill*. En la STJUE *Comisión contra Francia*, asunto C-119/11<sup>309</sup>, la Comisión denunció al país galo por haber retomado un tipo excepcional después de haberlo derogado. Así, con anterioridad al 1 de enero de 1991 aplicaba un tipo del 2,1 % a la prestación de servicios de conciertos en establecimientos donde se sirvieran consumiciones durante el espectáculo. En una reforma de la Ley francesa en 1997

---

<sup>307</sup> Conclusiones de la AG KOKOTT en el asunto *Talacre Beach Caravan Sales*, ap. 16: “Esa regulación nacional debe observarse de forma estricta y, según el tenor inequívoco del artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, no puede ampliarse, como ponen de relieve acertadamente el Gobierno del Reino Unido y la Comisión. Admisible sería, como máximo, una restricción de la exención porque el artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva constituye un tipo de cláusula *stand-still*. La disposición ya se encontraba en la versión original de la Directiva y permitía entonces que siguieran aplicándose con carácter transitorio las exenciones existentes a 31 de diciembre de 1975. Dicha disposición debía evitar que la derogación inmediata de las ventajas no acogidas en la Directiva diera lugar a situaciones difíciles desde un punto de vista social.”

<sup>308</sup> STJUE *Talacre Beach Caravan Sales*, ap. 22: “Tal interpretación del artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva sería contraria al tenor y a la finalidad de dicha disposición, según los cuales el alcance de la excepción establecida por esta última se limita a lo que estaba regulado expresamente en la legislación nacional el 1 de enero de 1991. Como ha indicado la Abogado General en los puntos 15 y 16 de sus conclusiones, el artículo 28, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva es equiparable a una cláusula «*stand still*», destinada a evitar situaciones difíciles desde un punto de vista social que pudieran derivarse de la supresión de ventajas previstas por el legislador nacional, pero no recogidas en la Sexta Directiva. A la luz de dicha finalidad, lo decisivo para determinar la extensión de las prestaciones para las que la Sexta Directiva permite el mantenimiento, durante el período transitorio, de una exención es el contenido de la normativa nacional vigente el 1 de enero de 1991”.

<sup>309</sup> STJUE de 28 de febrero de 2012, *Comisión Europea contra República Francesa*, asunto C-119/11.

incrementó este gravamen al 5,5 %, cantidad que superaba el de un tipo reducido normal, cuyo nivel mínimo es del 5 %. Posteriormente, en 2007, Francia volvió a reducir este tipo al originario del 2,1 %, razón por la que fue denunciada por la Comisión Europea ante el Tribunal de Justicia. Esta situación es similar a la juzgada en el asunto *Comisión contra Portugal*<sup>310</sup>, en el que el país luso había derogado durante dos años (de marzo de 1992 a diciembre de 1994) el tipo reducido que aplicaba al peaje de atravesar por carretera el Tajo a su paso por Lisboa, aplicando el tipo general.

En ambos casos el TJUE afirmó que las excepciones contenidas en el art. 110 de la Directiva IVA contienen un régimen derogatorio y transitorio, y que deben interpretarse restrictivamente. Estas normas particulares tienen como objetivo permitir “una adaptación progresiva de las legislaciones nacionales”, de manera que si se había realizado dicho avance de acercamiento a la normativa armonizada no podía darse marcha atrás y volver a introducir los supuestos excepcionales originarios<sup>311</sup>. Así, ni Portugal pudo volver a aplicar tipos reducidos a dicho peaje ni Francia volver a disminuir el umbral mínimo del 5 %, quedando ambas vinculadas por las decisiones que habían derogado el régimen excepcional de que se habían beneficiado.

Esta asimilación que ha realizado el TJUE entre los tipos excepcionales y cláusulas *standstill* resulta concordante con el objetivo de minimizar las circunstancias que vulneren la neutralidad fiscal. Estos casos excepcionales, dado que tienen una justificación histórica y transitoria, deben tender a la desaparición y, por ello, el Tribunal de Justicia considera que su restricción implica un punto de no retorno y no pueden retomarse las infracciones originarias.

### **3.3.- Problemas de neutralidad interna causados por la diversidad de tipos en un mercado**

---

<sup>310</sup> STJUE de 12 de junio de 2008, *Comisión de las Comunidades Europeas contra República Portuguesa*, asunto C-462/05.

<sup>311</sup> STJUE *Comisión contra Portugal*, ap. 56: “En efecto, dado que la República Portuguesa se adaptó, respecto de los servicios controvertidos, a las disposiciones armonizadas de la Sexta Directiva, no puede eludir sus obligaciones basándose en el artículo 28, apartado 2, letra e), de dicha Directiva, porque dicho precepto tiene precisamente el objetivo contrario, a saber, la adaptación progresiva de las disposiciones nacionales a las de la Sexta Directiva”.

### 3.3.1.- Justificaciones de tipos reducidos que no evitan la infracción de la neutralidad fiscal

La aplicación de un impuesto sobre el valor añadido que cuenta con diferentes tipos impositivos, uno general y otro o varios reducidos, puede generar importantes distorsiones en la libre elección de los consumidores. Si recordamos el gráfico que planteamos en el capítulo I, en el que introducíamos gravámenes distintos para los dos bienes que podía comprar un individuo, la conclusión que obtuvimos es que esta diferencia de carga tributaria genera una alteración de los precios relativos de unos bienes respecto de otros. Si no tenemos en cuenta la elasticidad precio de los productos (que analizaremos más adelante), o pensamos que tienen la misma, la utilidad marginal por euro de consumo de los bienes va a evolucionar de forma diferente en función del tipo de IVA que se les aplique. El impuesto está introduciendo incentivos para el consumo de unos bienes o servicios en detrimento de otros, alterando la libre elección de los consumidores y distorsionando la competencia entre sectores. Esta modificación de los precios relativos, además, es posible que presente un efecto multiplicador con la influencia que puede tener por vía de la relación de productos complementarios y sustitutivos. Si un bien que tiene un uso compartido con otro es beneficiario de un tipo reducido respecto del resto del mercado no sólo se incrementará su demanda, sino también la de su complementario, y viceversa.

La evidente infracción de neutralidad fiscal que implica establecer un privilegio para un determinado sector en la mayoría de ocasiones es fruto de la preponderancia de otros principios u objetivos de la Unión. Del análisis de los distintos tipos reducidos, así como de sus implicaciones, encontramos tres grupos generales de finalidades que se pretenden alcanzar con esta diversidad de gravámenes: reducir la regresividad del impuesto, fomentar o desincentivar determinados consumos por sus efectos beneficiosos y perjudiciales para el conjunto de la sociedad, y su uso como instrumento de política económica general y como herramienta para luchar contra el desempleo. Los dos primeros son muy similares a los que existían en las exenciones, por lo que el razonamiento a realizar es muy similar.

Respecto al primero, favorecer la redistribución de la riqueza a través del IVA, la idea es establecer un tipo inferior para aquellos bienes que supongan un porcentaje superior de la cesta de consumo promedio de los individuos con menor renta disponible. Es el caso paradigmático del IVA reducido para los alimentos. Para las clases más desfavorecidas supone un ahorro considerable, ya que emplean

una proporción importante de sus ingresos en la compra de estos bienes. Sin embargo, reducir esos gravámenes no sólo beneficia a los consumidores de menor riqueza, sino a todos por igual. De hecho, como tratáramos en el apartado anterior, aunque en porcentaje los estratos de mayores ingresos gasten menos en bienes de uso básico, en términos absolutos el ahorro es mayor. En el estudio realizado por *Copenhagen Economics* se hicieron simulaciones con datos empíricos que dieron resultados que apoyaban parcialmente los resultados de estos tipos reducidos sobre alimentos, fundamentalmente en aquéllos países con una mayor desigualdad entre grupos de riqueza<sup>312</sup>.

Por un lado, y como ya razonamos en el apartado de las exenciones, consideramos que la aplicación de un tipo general y el empleo de los recursos adicionales para hacer transferencias directas de renta a los desfavorecidos es una solución del problema que no altera la neutralidad del impuesto<sup>313</sup>. Por otro, y tal como analiza también el Estudio sobre tipos reducidos, los beneficios de establecer un tipo reducido pueden tener un impacto relevante en bienes sustitutivos. Es el caso del sector de la restauración. Hacer tributar a este último con un tipo general, mientras que la alimentación tuviera un tipo reducido (o súper reducido) fomentaría en el conjunto del mercado la cocina en casa en detrimento de comer fuera. Estos mismos efectos pueden darse en muchos otros sectores en los que se intente mejorar la progresividad del IVA a través de tipos reducidos.

En referencia a los consumos favorecidos por los Estados, en muchas ocasiones por las externalidades que generan al conjunto de la economía, también producen una alteración artificial del funcionamiento del mercado. Se puede argumentar que con medidas de carácter tributario, como un tipo reducido, se incentive el consumo de productos cuyo valor para la sociedad en su conjunto es superior al precio que se paga por ellos (externalidad positiva) y viceversa, se

---

<sup>312</sup> Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services...*, op. cit., p. 5.

<sup>313</sup> Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services...*, op. cit., p. 5: “Finally, it is not clear that the best instrument for improving the income redistribution is the VAT system, in particular not in member states with broad, well-developed social security systems. Reduced VAT rates on food are not likely to have significant consequences for the functioning of the internal market”. En el mismo sentido OCDE, *Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation*, OECD Tax Policy Studies, nº 19, OECD Publishing, 2010, p. 17: “This raises the question of whether raising the VAT rate and using direct transfers to poorer households to achieve distributional objectives would be a more effective goal. [...] Transfers directly targeted to low income households (including increased personal income tax allowances and state benefits) may be also more effective in enhancing equity than VAT provisions”.

utiliza un tipo mayor, incluso superior al general, para los disfrutes que supongan un perjuicio para la economía que no venga recogido en su precio (externalidad negativa)<sup>314</sup>. El ejemplo tradicional es el uso de tipos reducidos para bienes culturales: libros, periódicos, espectáculos musicales, etc. La justificación teórica es que la reducción de su precio relativo va a fomentar la compra de dichos productos y va a incentivar su consumo en sectores de rentas más bajas. Sin embargo, y más allá del exceso de paternalismo estatal que denuncia la OCDE<sup>315</sup>, existen notables incertidumbres acerca de los resultados de estas iniciativas, junto con los importantes problemas de neutralidad que pueden generar.

Por un lado, como alternativa de ocio, la definición de cuáles son los bienes y servicios que han de ser fomentados y cuáles no, qué es “cultura”, es una decisión política con importantes consecuencias para el principio de neutralidad. Determinar que un concierto de ópera sí es merecedor de un tipo reducido y otro de rock no, o que un teatro no, implica importantes distorsiones en todos estos mercados, dirigiendo parcialmente las tendencias de consumo de los particulares sin justificación. Además, existen otros productos que pueden ser sustitutivos como opciones de entretenimiento que se verían claramente perjudicados por tipos reducidos en sus competidores, por ejemplo, los videojuegos o el alquiler de películas en *streaming*.

Por otro lado, como analizó el estudio sobre los tipos reducidos, es muy difícil verificar en qué medida se va a promover realmente que personas que no son consumidores habituales de determinados bienes culturales van a pasar a serlo por un incentivo en precio por un IVA menor<sup>316</sup>. Por el contrario, no es

---

<sup>314</sup> Por externalidad podemos entender los “efectos no compensados que producen los actos de una persona en el bienestar de otra”. MANKIW, N. G., *Principios de Economía...*, op. cit., p. 143, en un sentido similar MAS COLELL, A., WHINSTON, M. D., GREEN, J. R., *Microeconomic Theory...*, op. cit., pp. 351. En el caso en que suponga una mejora del bienestar del ajeno la externalidad se denominará positiva, mientras que si se trata de un perjuicio será negativa.

<sup>315</sup> OCDE, *Choosing a Broad Base...*, op. cit., p. 18.

<sup>316</sup> <sup>316</sup> Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services...*, op. cit., pp. 5-6. Es interesante el razonamiento que realiza este estudio en el caso de los posibles tipos aumentados para bienes que contaminen, como forma de reducir la externalidad negativa que provocan, concluyendo que los resultados reales sobre la disminución de la polución que se genera por esta reducción en el consumo son ambiguos. En un sentido similar OCDE, *Choosing a Broad Base...*, op. cit., p. 19, que afirma que el IVA no es un instrumento contundente para corregir externalidades, como puede ser el caso de la contaminación, al tiempo que afirma que es mejor establecer tipos incrementados para aquellos productos que las generen que reducidos para los que provoquen externalidades positivas, ya que esto conseguiría, al tiempo que se mejora la

descabellado pensar que los principales beneficiados van a ser los mismos consumidores de dichos productos, que los van a poder disfrutar a un menor precio. De esta manera, podría darse el efecto contrario, un traspaso de riqueza de los sectores con menos ingresos, que seguirían sin disfrutar de estos bienes culturales, hacia los más acomodados, que podrían adquirir dichos servicios a tipos menores.

Por último, una de las explicaciones sobre tipos reducidos que ha tenido un desarrollo efectivo en el IVA de la UE es la relacionada con la mejora del crecimiento económico a través de una disminución del desempleo y del fraude fiscal. Estas metas han fomentado que se hayan introducido tipos reducidos para determinados servicios intensivos en mano de obra, que se han consolidado como permanentes en la Directiva IVA<sup>317</sup>. El objetivo era reducir el incentivo de determinados sectores de prestar sus servicios de forma sumergida, minorando el tipo impositivo de IVA que tendrían que cobrar, lo que incrementaría muy poco el precio de hacerlo “en negro”. Con ello, además, se pretendía incentivar la contratación de mano de obra poco cualificada en estos sectores, que podrían competir en mejores condiciones que otros. Aunque, como ha destacado la Comisión Europea, el carácter local de los beneficiarios de estos gravámenes privilegiados impide que generen problemas de neutralidad externa y de funcionamiento del mercado de la UE en su conjunto, los resultados en términos de neutralidad interna han sido minusvalorados<sup>318</sup>. El estudio de tipos reducidos demostró que la implementación de éstos no había fomentado apenas la contratación en estos sectores y que la reducción de la economía sumergida fue mínima<sup>319</sup>. Pese a ello, se han consolidado tras una etapa en la que estuvieron a prueba.

---

eficiencia económica combatiendo la externalidad negativa, respetar el carácter neutral del impuesto.

<sup>317</sup> La citada Directiva 2009/47/UE introduce los siguientes elementos en el anexo III: “Renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que supongan una parte importante del valor del servicio suministrado; Servicios de limpieza de cristales y de limpieza de viviendas particulares; Servicios de restauración y catering, con posibilidad de excluir la entrega de bebidas (alcohólicas o no); Pequeños servicios de reparación de bicicletas, calzado y artículos de cuero, prendas de vestir y ropa blanca (incluidos los remiendos y arreglos); Servicios de asistencia a domicilio, como la ayuda doméstica o el cuidado de niños, ancianos, enfermos o discapacitados; Peluquería”.

<sup>318</sup> Comisión Europea, *Consultation paper: Review of existing legislation...*, op. cit., p. 6.

<sup>319</sup> Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services...*, op. cit., pp. 14 y ss.

Aunque los resultados hayan sido inapreciables, se ha fomentado un tipo de consumos dándoles un trato de privilegio que corre en detrimento de otros competidores, justificándolo con la ausencia de distorsiones a nivel intra-UE. Observamos, con ello, que el interés de evitar que el consumo de un país se traslade a otro EM es muy superior al de establecer incentivos ineficientes dentro de cada uno de los EEMM, fomentando determinados sectores y no otros.

### 3.3.2.- Opciones más neutrales: de la elasticidad inversa al tipo único

Como vimos en el Capítulo I, la pura neutralidad económica es un objetivo prácticamente utópico, pues es prácticamente imposible que la introducción de un impuesto en una economía perfecta no tenga consecuencias negativas o distorsiones en su funcionamiento óptimo teórico. Este es el motivo por el que hemos terminado por diferenciar la neutralidad fiscal de la económica pues, aunque son conceptos análogos, hemos desligado a la primera de ese carácter idealista, lo que nos ha servido para estudiar el impacto de los distintos elementos configuradores del IVA. Cuando hacemos el análisis de la estructura de tipos impositivos óptima desde el punto de vista de la neutralidad fiscal nos encontramos, de nuevo, con la dificultad de desligar dichos conceptos de manera clara. Establecer un tipo – o conjunto de ellos- que no tuviera ninguna influencia en un mercado y que maximizara su eficiencia requiere hacer referencia a teorías de tributación óptima.

Antes afirmamos que el establecimiento de tipos diferenciados modifica los precios relativos de los distintos bienes y servicios que ofrece el mercado. Existen teorías que afirman que la unificación del gravamen tampoco sería del todo neutral desde el punto de vista económico, dado que los productos susceptibles de adquisición tienen distintas elasticidades, lo que hace que el incremento de un 1 % del precio afecte a la demanda de los bienes elásticos mucho más que las de aquellos inelásticos. Según la teoría elaborada por RAMSEY, la tributación óptima sobre el consumo sería aquella que estableciera el tipo de manera inversa a la elasticidad del producto<sup>320</sup>. Esto implica que cuanto menos se altere la demanda de

---

<sup>320</sup> RAMSEY, F., “A Contribution to the Theory of Taxation”, *Economic Journal*, Vol. 37, Nº 145, Royal Economic Society, 1927, pp. 47-61. En un sentido similar se pronunciaron STIGLITZ y ATKINSON, que concluyeron que no existe una presunción general a favor de la tributación única y que el sistema alcanzaría mejores resultados si se grava en mayor medida aquellos bienes con una elasticidad baja, ATKINSON, A. B., STIGLITZ, J. E., “The Structure of Indirect Taxation and Economic Efficiency”, *Journal of Public Economics*, Vol. 1, North-Holland



un producto por el incremento de su costo para el público mayor IVA se le podría aplicar. Por el contrario, aquéllos bienes y servicios que disminuyesen su propensión a ser adquiridos en una gran cantidad por el incremento de precio deberían ser gravados con tipos reducidos. Sólo de esta manera se podría introducir una tributación indirecta general que no alterase los verdaderos precios relativos, en los que habría que tener en cuenta dicha elasticidad sobre la demanda. Esta teoría de los tipos en función de la elasticidad inversa ha tenido detractores, sobre todo por algunos de los presupuestos de que parte<sup>321</sup>. Por un lado, las elasticidades pueden variar de un individuo a otro y, además, se ven afectadas por las relaciones entre productos a través de las elasticidades cruzadas. Por otro, habría que tener en cuenta otros factores, como la utilidad del ocio y del tiempo libre.

Sin embargo, las dos críticas fundamentales a este sistema radican en su complejidad y su impopularidad. Se trata de una estructura de tipos que sería extremadamente difícil de implementar, tanto por el gran número de gravámenes diversos que deberían aplicarse como, sobre todo, porque requeriría ser actualizado periódicamente. Los cambios en la tecnología y en las preferencias y hábitos de consumo provocan que las elasticidades de los productos vendidos en el mercado varíen muy de prisa, por lo que habría que modificar los ratios IVA también con mucha frecuencia (a lo que habría sumar la dificultad que genera siempre la regla de la unanimidad para adoptar normas armonizadas en el IVA). Además, implicaría establecer un conjunto de tipos IVA que serían radicalmente contrarios a la equidad vertical de la imposición. Esto es debido a que los productos con menor elasticidad son, en muchos casos, aquéllos de consumo más necesario, como los alimentos, y serían estos a los que se deberían aplicar los gravámenes más altos. Por el contrario, determinados bienes o servicios de lujo con elasticidades muy altas, en los que mínimos cambios en el precio hundieran su

---

Publishing Company, 1972, pp. 97-119 (la conclusión planteada se encuentra en la p. 117). Sobre tributación óptima y la mejor estructura de tipos para la imposición véase ATKINSON, A. B., STIGLITZ, J. E., "The Design of Tax Structure: Direct vs. Indirect Taxation", *Journal of Public Economics*, Vol. 6, North-Holland Publishing Company, 1976, pp. 55-75; DEATON, A., "Equity, Efficiency, and the structure of indirect taxation", *Journal of Public Economics*, Vol. 8, North-Holland Publishing Company, 1977, pp. 299-312; AARON, H. J., BOSKIN, M. J., *The Economics of Taxation*, Studies of Government Finance, The Brookings Institution, Washington D. C., 1980, pp. 147 y ss., y CRAWFORD, I., KEEN, M., SMITH, S., "Value Added Tax and Excises" en MIRRLEES, J., et al. *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*, Oxford University Press, Oxford, 2010, pp. 275-472.

<sup>321</sup> Un análisis de los inconvenientes de estas teorías en OCDE, *Choosing a Broad Base...*, op. cit., pp. 16-17.

demanda, deberían tributar de forma pequeña. No es difícil pensar los efectos en la opinión pública de introducir un IVA del 30 % para los alimentos y del 3 % para los rubíes.

Una propuesta más factible de estructura de tipos IVA que representaría un avance en el principio de neutralidad, y que no conllevaría las complejidades administrativas del sistema de elasticidad inversa, es aplicar un tipo único de IVA a todas las transacciones. Aunque no se tendría en cuenta la propensión de la demanda a los cambios de precio, la variación que provocaría de los precios relativos del conjunto de bienes comercializados en un mercado sería pequeña, con lo que se alteraría en muy poco la libre decisión de los consumidores<sup>322</sup>. De hecho, pese a que reconocía la posible introducción de algunas excepciones, el Estudio sobre tipos reducidos de *Copenhagen Economics* recomendaba la introducción de un tipo único en los mercados nacionales de los EEMM<sup>323</sup>.

La aplicación de un tipo único en el IVA, o en su análogo GST (Goods and Services Tax) no es una quimera, sino que está presente en distintos países en la actualidad. Son los casos de Nueva Zelanda y, dentro de la UE, de Dinamarca, con tipos únicos del 15 y el 25 % respectivamente<sup>324</sup>. No sólo se genera un sistema más simple y eficiente de cara a un mercado con 28 EEMM, sino también dentro de

---

<sup>322</sup> ATKINSON y STIGLITZ, pese a preferir el Sistema de elasticidad inversa, reconocen que la pérdida de eficiencia de una imposición uniforme sería pequeña. ATKINSON, A. B., STIGLITZ, J. E., “The Structure of Indirect Taxation...”, *op. cit.*, p. 117.

<sup>323</sup> Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services...*, *op. cit.*, p. 6: “This study argues that there is a strong general argument for having uniform VAT rates in the European Union. Uniform rates is a superior instrument to maintain a high degree of economic efficiency, to minimise otherwise substantial compliance costs and to smooth the functioning of the internal market. However, this study also argues that there are exceptions”

<sup>324</sup> Sobre el GST introducido en Nueva Zelanda, con tipo único y sin exenciones, que en muchas ocasiones mejora considerablemente el IVA comunitario, por su simplicidad, buen funcionamiento y, sobre todo, mayor neutralidad fiscal, véase MILLAR, R., “Smoke and Mirrors: Applying the Full Taxation Model to Government under the Australian and New Zealand GST Laws”, en DE LA FERIA, R., *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, Kluwer Law International, Países Bajos, 2013, pp. 135-174; DICKSON, I. y WHITE, D., “Tax Design Insights from the New Zealand Goods and Services Tax (GST) Model”, *Working Paper Series*, nº 60, Centre for Accounting Governance and Taxation Research, Wellington, 2008; JAMES, S. y ALLEY, C., “Successful tax reform: the experience of value added tax in the United Kingdom and goods and services tax in New Zealand”, *Journal of Finance and Management in Public Services*, Vol. 8, nº. 1, 2008, pp. 35-47; OWENS, J. y BATTIAU, P., “VAT's next half century: Towards a single-rate system?”, *OECD Observer*, nº 284, 2011; KREVER, R., WHITE, D., (Eds.) et al., *GST in Retrospect and Prospect*, Thomson Brookers, Wellington, 2007; y, ECKER, T., LANG, M., LEJEUNE, I., *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems around the World*, Wolters Kluwer, AH Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2012.

cada nación por separado. Además, permitiría evitar todo tipo de transferencias ocultas de renta de sectores desfavorecidos a otros con más ingresos, ya que se realizaría una tributación uniforme y, paralelamente, se podrían articular subvenciones directas que no afectarían a la neutralidad del impuesto<sup>325</sup>.

En el plano teórico, se podría pensar que los mayores ingresos obtenidos por la eliminación de tipos reducidos permitirían implementar un tipo único menor que el que tienen configurado los EEMM en la actualidad. Esto tendría interés si hubiera una efectiva transferencia de la menor tributación generalizada a los precios al consumo. Sin embargo, los escasos resultados que se dieron en la prueba que realizó en este sentido Irlanda en el año 2001, en el que redujeron temporalmente el tipo del 21 al 20 %, o en la reducción experimentada en Francia en el año 2009 para los servicios de restauración podría poner en duda esta idea<sup>326</sup>. Frente a este argumento cabría plantear la unificación de tipos al alza, es decir, sin tener que rebajar el general, empleando la recaudación adicional, por ejemplo, para acometer dichas transferencias directas que mejoren la redistribución de la riqueza o, en una idea de fomento claro de la economía, su uso como IVA social, utilizando el aumento de ingresos públicos para reducir las cotizaciones sociales, con lo que se evitarían (o minimizarían) argumentos contrarios a la subida de tipos en los servicios intensivos en mano de obra<sup>327</sup>.

Sin embargo, no debemos ser ilusos. Es claro que a efectos de neutralidad tanto interna como externa lo ideal sería la aplicación de un tipo de IVA único y generalizado para toda la UE<sup>328</sup>. Las probabilidades, sin embargo, de conseguir

---

<sup>325</sup> EBRILL, L., KEEN, M., BODIN, J. P., SUMMERS, V., *The Modern VAT...*, *op. cit.*, p. 82, defienden la aplicación de un tipo único de IVA en el mercado, argumentando no solo razones teóricas sino también otras basadas en “la experiencia” de los menores costes indirectos y administrativos, la mayor eficiencia y la posibilidad de introducir equidad a través de otros instrumentos tributarios.

<sup>326</sup> DE LA FERIA, R., “Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe”, *Intertax*, Vol. 43, 2015, p. 164.

<sup>327</sup> Sobre el IVA social, véase ALASTAIR, T., PICOS-SÁNCHEZ, F., “Shifting from Social Security Contributions to Consumption Taxes: The impact on low-income earner work incentives”, *OECD Taxation Working Papers*, nº 11, OECD Publishing, Paris, 2012, y BOURGET, R., “Impuesto y pacto social: la financiación de la Seguridad Social francesa mediante impuestos”, *Quincena Fiscal*, nº 19, 2007, pp. 31-48.

<sup>328</sup> Como analizan LEE, PEARSON y SMITH, habría que tener en cuenta que algunos países saldrían beneficiados y otros perjudicados en cuanto a nivel de recaudación se refiere, pues alcanzar un tipo común podría implicar que algunos debieran subirlo y otros reducirlo. LEE, C., PEARSON, M., SMITH, S., *Fiscal harmonisation: An analysis...*, *op. cit.*, pp. 45-46. Sin embargo, hay que tener en cuenta que la recaudación no va a variar únicamente y

una armonización en este sentido son muy escasas. Si dejamos de lado la hipótesis de un tipo uniforme para toda la UE, menos relevante para la neutralidad interna, conseguir un acuerdo unánime en la eliminación de los tipos reducidos parece también muy difícil<sup>329</sup>. Además, no faltarán argumentos que indiquen que está en manos de los EEMM actuar como Dinamarca y no introducir en sus normativas ningún tipo reducido, sino sólo el general<sup>330</sup>. A efectos de la neutralidad fiscal no es relevante cómo se elimine la infracción existente desde un punto de vista político, aunque es evidente que tenerlo consagrado en la Directiva asegura estabilidad a dicha decisión. La variedad de tipos aplicables a los distintos bienes y servicios susceptibles de ser comercializados conlleva una infracción de neutralidad provocada por la alteración de los precios relativos y de la libre elección de los consumidores. Se generan distorsiones en la competencia entre distintos sectores y, en muchas ocasiones, se producen desequilibrios con productos sustitutivos y complementarios que no se tienen en cuenta.

Aplicar un tipo único de IVA a toda la actividad económica mejoraría la eficiencia del impuesto y eliminaría las preferencias artificiales que se han introducido en el mercado. El resultado sería, si aislamos los efectos de las diferentes elasticidades, como si se hubiera realizado una reducción de la renta disponible de los consumidores en el tipo general establecido. Todos los bienes y servicios recibirían un trato similar y sus precios relativos permanecerían constantes. La alternativa real que mejore la neutralidad del IVA en la UE es, por tanto, la aplicación de un tipo general de manera generalizada y uniforme. Alcanzar esta meta, la eliminación de las exenciones y de las excepciones

---

proporcionalmente a la subida o bajada del tipo impositivo, sino que habría que realizar un estudio de la posición de cada país en la Curva de Laffer para determinar si, quizás, una reducción en su gravamen general de IVA podría conllevar un incremento de sus ingresos por este impuesto.

<sup>329</sup> AUJEAN pone de manifiesto esta extrema dificultad política de avanzar en la armonización de los tipos de IVA, basada en las diferencias que se han dado en las negociaciones anteriores. Para ello, propone que se establezcan principios comunes a seguir, y evitar determinadas apreciaciones excesivamente discrecionales, como la determinación de que el tipo reducido permita la deducción y no conlleve siempre una devolución a favor del sujeto pasivo. Su alternativa, que nos parece muy razonable, es establecer que los tipos reducidos no puedan ser menores que un tercio del general, así los aumentos de este último no incrementan la infracción de neutralidad causada por la diferencia de tipos. AUJEAN, M., “Harmonization of VAT in the EU...”, *op. cit.*, p. 140.

<sup>330</sup> Por ejemplo, como muestra KOGELS, en Holanda en el año 2010 se publicaron dos estudios que promovían la introducción de un tipo único de IVA. KOGELS, H., “Towards a Single VAT Rate in the Netherlands?”, *International VAT Monitor*, Vol. 21, nº 3, 2010, pp. 173-174.

existentes al derecho de deducción es la mejor forma de construir un impuesto sobre el valor añadido verdaderamente neutral, que haga tributar el consumo y no otras conductas, y que de libertad a los consumidores para elegir cómo quieren maximizar su utilidad y a los productores para competir de manera justa y sin condicionantes fiscales.

# RECAPITULACIÓN Y CONCLUSIONES

---

## **Conclusiones del Capítulo I: El principio de neutralidad fiscal: consideraciones teóricas y económicas**

**1.- El principio de neutralidad es de naturaleza multidisciplinar y carácter relacional y adquiere significado completo cuando se proyecta sobre una realidad jurídico-económica determinada.**

El principio de neutralidad conjuga los planos jurídico y económico, determinando el tipo de interacciones que deben darse entre dichas esferas diferenciadas. Responde, en parte, a la tradicional contraposición de las teorías liberales e intervencionistas acerca de la influencia que debe tener el Derecho sobre las relaciones económicas. Dada la variedad de interacciones entre derecho y economía, el principio de neutralidad presenta un marcado carácter polisémico en su definición, que se debe a su carácter relacional.

Su concepto es genérico y amplio y alcanza contenido específico cuando se proyecta sobre una manifestación jurídico-económica determinada, es decir, su significado se concreta cuando se pone en relación con otro elemento. Esto provoca que el principio de neutralidad pueda ser planteado desde muy distintos puntos de vista, acuñándose términos como *neutralidad económica, fiscal, competitiva o concurrencial, en el endeudamiento*, etc. No obstante, todas sus potenciales acepciones hacen referencia siempre a la influencia de un elemento jurídico en una relación económica, siendo el apelativo mera delimitación de dichos elementos específicos.

La neutralidad puede predicarse de aspectos macro y microeconómicos, así como analizarse respecto de distintas ramas del derecho. Sin embargo, donde más relevancia adquiere este principio es en el ámbito tributario, constituyéndose en él como neutralidad fiscal. De la misma forma, este principio también tiene carácter relacional, pudiendo proyectarse sobre el sistema tributario en su conjunto o figuras impositivas concretas.

**2.- El concepto de neutralidad fiscal tiene distintas acepciones. Se puede entender como igualdad de trato entre los agentes económicos, como ausencia**

**de distorsiones en el funcionamiento del mercado y como falta de condicionamiento de los operadores que lleva al óptimo económico. Todas ellas pueden reconducirse a una definición única: neutralidad fiscal es el principio jurídico por el que la tributación no debe afectar a la toma de decisiones económicas que afronten los distintos sujetos que actúen en el mercado.**

El carácter relacional del principio de neutralidad provoca que sean varias las acepciones que de él se han dado. La primera, y una de las más usadas como criterio de interpretación jurisprudencial del TJUE, es su asimilación al principio de igualdad de trato y no discriminación en materia tributaria. La configuración de las normas tributarias deberá –salvo en casos justificados en que se decida romper este principio- tratar de la misma manera a los sujetos que sean iguales y de manera diferente a los dispares, evitando privilegios o discriminaciones fiscales para los obligados tributarios. Sin embargo, una norma puede dar un trato igual y no ser neutral, como ocurría con los impuestos en cascada, que pese a no ser discriminatorios, impulsaban conductas empresariales de integración vertical. Esto nos indica que esta acepción no engloba la totalidad de su contenido.

La segunda vertiente de este principio es la relacionada con su proyección sobre un mercado específico. La neutralidad fiscal exige que las normas tributarias no permitan distorsiones del mercado y promuevan su correcto y eficiente funcionamiento. Todo impuesto, como elemento externo a la lógica del mercado, implica un efecto que lo aparta de la idea utópica de la competencia perfecta en la que no existe más que la libre competencia. El principio de neutralidad fiscal exige que la incidencia que tiene un tributo sea la menor posible, no provocando distorsiones (o las menores posibles) en su funcionamiento. Esta definición competencial tiene un enfoque muy apropiado para la UE, cuyo objetivo ha sido durante muchos años la creación de un mercado interno sin barreras. No obstante, adolece del inconveniente de primar el enfoque sobre la incidencia en los empresarios y no en los consumidores y en no ser suficientemente general. Pese a ello, nos marca el objetivo esencial de nuestro principio: permitir que el mercado funcione como si no existiese la incidencia del sistema (o figura) tributaria, es decir, como un *level playing field*.

Este motivo nos lleva a la tercera acepción: neutralidad fiscal como elemento de búsqueda de la eficiencia económica. Si el mercado funciona correctamente, las decisiones de los agentes económicos, empresarios y consumidores, serán similares a las que se darían en un escenario sin tributos. Esta conducta del conjunto de la economía nos llevaría la eficiencia en la distribución

de los recursos y al crecimiento óptimo, ya que permitiría que los individuos actuaran según su racionalidad económica. La neutralidad fiscal, por tanto, **es el principio jurídico por el que la tributación no debe afectar a la toma de decisiones económicas que afronten los distintos sujetos que actúen en el mercado.** Si los agentes pueden decidir con libertad sus actuaciones económicas el mercado está funcionando adecuadamente, ya que no existen distorsiones que lo obstaculicen. De la misma manera, un trato desigual a los operadores no permitiría que estos tuvieran la libertad necesaria para actuar económicamente, ya que estarían condicionados por los privilegios que impone la norma.

**3.- El principio de neutralidad es susceptible de entrar en conflicto con otros intereses o valores, por lo que, en dichos casos, su idoneidad será relativa. Su aplicación a mercados con fallos e ineficiencias puede ser contraproducente en términos económicos.**

La definición de neutralidad fiscal como libertad de decisión económica parte de un presupuesto liberal acerca de la conveniencia del no intervencionismo en el mercado como objetivo de óptimo económico. No en todo caso ha de ser así, pues en la mayoría de mercados existentes, si no en todos, la competencia es imperfecta. Aunque consideramos que el Estado debe intervenir para arreglar las ineficiencias que se presenten, y plantear una política fiscal proactiva en situaciones de fallos claros del mercado, estas actitudes no son parte de la neutralidad fiscal, ya que este principio se basa únicamente en no condicionar la toma de decisiones de los agentes económicos. En este sentido, y aunque consideramos que el principio de neutralidad fiscal es un principio deseable, su idoneidad se relativiza en función de muchos otros principios e intereses con los que pueda entrar en conflicto, sobre todo cuando estos derivan del propio Derecho de la UE o de los ordenamientos constitucionales de los EEMM. Si lo analizamos dentro del conjunto del sistema tributario, no creemos realista supeditar todos los objetivos extrafiscales (redistribución de la riqueza, bienestar social, políticas de coyuntura económica, lucha contra mercados monopolísticos, etc.) a la libre toma de decisiones de los operadores aunque esta, en general, sea deseable.

**4.- Es difícil medir de manera aislada los efectos de aplicar un tributo neutral en el conjunto de la economía, ya que sus efectos se deben valorar conjuntamente con los provocados por otras políticas de diversa naturaleza. Una figura que respete el principio de neutralidad fiscal debe, además, tener**



**en cuenta que los cambios en las expectativas pueden alterar su impacto en la libre toma de decisiones económicas.**

Aunque el objetivo de la neutralidad fiscal sea el de alcanzar la eficiencia económica, sus efectos no son independientes del resto de políticas fundamentales (monetaria, gasto público, cambiaria, etc.). El análisis que debe hacerse de este principio, no obstante, deberá intentar abstraerse de otros condicionantes de naturaleza distinta. La neutralidad fiscal, como principio predicable tanto de figuras impositivas concretas como de la globalidad del sistema fiscal, requiere que el conjunto de tributos se articule para evitar condicionamientos en la toma de decisiones. Los impuestos sobre el consumo representan una subvención del ocio, entendido como fomento del tiempo libre en detrimento del el trabajo pues la renta que éste genera permitirá adquirir menos bienes, y de la inversión, que se presenta como una opción más atractiva para dedicar un porcentaje mayor de los ingresos. Este último incentivo puede ser contrarrestado a través de una imposición sobre el ahorro de idéntica cantidad, que consiga que los operadores decidan consumir e invertir las mismas cantidades que si no existieran dichos impuestos.

Las expectativas económicas, en juego con la teoría del ciclo vital, pueden provocar que las decisiones se vean influenciadas, pese a que la normativa cumpla con el principio de neutralidad fiscal. Por ello, es fundamental que el carácter neutral esté acompañado de la necesaria credibilidad y estabilidad del sistema fiscal pues, de lo contrario, la anticipación de los agentes a cambios potenciales, e incluso no realizados, es capaz de alterar la toma de decisiones económicas y distorsionar el mercado.

**5.- Tradicionalmente se ha criticado la regresividad de los impuestos indirectos y se ha considerado que la neutralidad fiscal acentúa este carácter. A nuestro juicio, es una visión parcial que se centra en figuras concretas en vez de en el sistema fiscal en su conjunto, y no tiene en cuenta la teoría del ciclo vital ni las posibilidades de uso de la mayor recaudación de un tributo neutral.**

La mayor parte de los impuestos indirectos son formalmente proporcionales en términos nominales, pero si se ponen en relación con la riqueza de los individuos hay quien llega a considerarlos regresivos. Dado que la parte de los ingresos destinada al consumo descende conforme se incrementa la renta, por dedicarse una cuantía superior de esta al ahorro, los estratos de menor riqueza destinan, porcentualmente, mayor parte de su capacidad económica al pago de

impuestos indirectos. La neutralidad fiscal ha sido criticada por fomentar este resultado, ya que su cumplimiento requiere un trato idéntico a todos los consumidores, con independencia de sus ingresos.

Esta crítica tiene importantes puntos débiles. Por un lado, los impuestos sobre el consumo que han de ser neutrales se insertan en un sistema fiscal que puede incorporar elementos de progresividad. Por otro, alcanzar un óptimo económico gracias al cumplimiento de la neutralidad fiscal estimula el crecimiento y la recaudación, pudiendo con ello conseguir resultados progresivos por el lado del gasto. Muchas figuras, como el IVA, se han desvirtuado a través de la introducción de elementos (exenciones, tipos reducidos, etc.) que combaten dicha regresividad, siendo el resultado final la comisión de infracciones claras del principio de neutralidad fiscal. Además, no tienen en consideración la teoría del ciclo vital: el ahorro de los sectores de mayor renta está destinado al consumo futuro, con lo que vendrá gravado también por el mismo impuesto sobre el consumo, si no por uno incrementado sobre las sucesiones. La neutralidad fiscal, por tanto, no es proclive a la regresividad fiscal, sino al correcto y libre funcionamiento del mercado, existiendo una gran variedad de instrumentos para alcanzar otros fines sin perjudicar el cumplimiento de este principio.

**6.- La neutralidad económica perfecta no existe. Sin embargo, la formulación de los tributos conforme a sus postulados va a limitar las distorsiones y minimizar las pérdidas de eficiencia económica. La neutralidad fiscal, por tanto, debe ser un objetivo deseable y fundamental de la política fiscal moderna.**

La introducción de un impuesto en un mercado va a producir, salvo en casos de elasticidades perfectas (casi de laboratorio), una pérdida de eficiencia respecto de una situación originaria sin impuestos. Afirmar que la asignación de recursos económicos no va a alcanzar el óptimo eficiente es, prácticamente, cuestionar la utilidad y validez del principio de neutralidad. Por eso hemos diferenciado neutralidad económica y fiscal. Es imposible alcanzar la primera, casi utópica, pero sí es posible minimizar las distorsiones que se introducen en el mercado. La neutralidad fiscal debe conseguir que las decisiones adoptadas por los agentes económicos sean libres e incondicionadas y reducir la ineficiencia a su mínima expresión, que será la provocada por la transferencia de renta de los ciudadanos hacia el Estado que conlleva todo tributo.

Limitar las consecuencias de introducir un impuesto sobre el consumo al efecto renta y no al de sustitución, actuando como una reducción porcentual de la renta disponible pero sin modificar las conductas de consumo, es una conducta fiscalmente neutral, que reduce las ineficiencias del tributo. Idéntica consideración se puede hacer con la construcción de un impuesto sobre el ahorro que respete la *Capital Export Neutrality*, y que permitirá que los inversores asignen su capital donde obtengan un mayor rendimiento, aunque este se encuentre penalizado por el tributo. Por tanto, la neutralidad fiscal, pese a no poder imitar a la perfección un escenario sin impuestos, tiende a minimizar las distorsiones y pérdidas de eficiencia al potenciar la libre toma de decisiones de los agentes económicos y el funcionamiento sin distorsiones del mercado.

## **Conclusiones del Capítulo II: La neutralidad fiscal en la fiscalidad indirecta en la Unión Europea**

**1.- El principio de neutralidad fiscal deriva de varios de los principios generales del Derecho de la UE, y cumple sus funciones en diversos ámbitos. Su contenido ha sido construido en gran medida por el TJUE, que lo usa como criterio fundamental de interpretación y aplicación de las Directivas IVA.**

La neutralidad fiscal no es un principio general del Derecho de la UE. Sin embargo, es la manifestación parcial de varios de ellos cuando se aplican a la imposición indirecta y al IVA. Dado que carece de plasmación escrita, la construcción de su contenido se debe, en gran parte, a la labor del TJUE, que lo ha utilizado de forma análoga a como hace con otros principios sí reconocidos explícitamente. La neutralidad fiscal sirve de criterio fundamental en la interpretación y aplicación de las Directivas IVA, así como para cubrir potenciales lagunas jurídicas en dichas normas, e incluso para examinar la corrección de los actos de los organismos de la UE cuando afecten a este impuesto sobre el consumo. Existen, por tanto, dos bloques de principios para el IVA: los propios del impuesto y los generales del Derecho de la UE.

Su naturaleza relacional y el hecho de ser un principio que ha ido adquiriendo contenido más concreto (y mayor importancia) a través de la jurisprudencia comunitaria, hacen que en no pocas ocasiones la neutralidad fiscal haya visto modulado su significado con el de otros principios generales como el de proporcionalidad o de justicia, que también pueden resultar aplicables a las cuestiones relacionadas con dicho impuesto, y con los que puede colisionar. El principio de neutralidad, por tanto, es el criterio rector del IVA, pero basa su origen y utilidad en los principios generales del Derecho de la UE, que debe respetar.

**2.- La armonización fiscal en la UE tiene carácter instrumental para el objetivo de la construcción y el buen funcionamiento del mercado interno. En el campo de la fiscalidad indirecta, el Tratado consagra la armonización al cumplimiento de la neutralidad fiscal competencial.**

La armonización fiscal en la UE no es un fin en sí misma como modo de alcanzar una uniformidad entre los EEMM, sino que está enfocada a avanzar en la construcción del mercado interno. Mientras que en la tributación directa la acción de la UE está limitada a aquéllas áreas en las que la falta de normativa armonizada

incida directamente en el mercado interior, en el caso de la indirecta existe un mandato específico de armonizar las legislaciones nacionales de los EEMM.

El art. 113 del TFUE, tras la modificación experimentada en el Tratado de Lisboa, destina la armonización en la fiscalidad indirecta a garantizar el funcionamiento del mercado interior y a evitar distorsiones de competencia. Representa una consagración del principio de neutralidad en su vertiente competencial ya que exige que se avance en la armonización fiscal para evitar distorsiones en las condiciones de libre toma de decisiones de los agentes económicos. Por tanto, aunque no constituya un principio general del Derecho de la UE, su carácter de piedra angular de la normativa IVA cuenta con un respaldo en los Tratados, pues su razón de ser es alcanzar que el mercado interno funcione sin distorsiones de competencia, es decir, de manera neutral. La regla de la unanimidad, no obstante, ha limitado los avances del principio de neutralidad, que aún requiere de modificaciones normativas para tener un cumplimiento efectivo.

### **3.- La vertiente interna del principio de neutralidad fiscal hace referencia a los efectos de un tributo en un mercado nacional y depende de los elementos configuradores de un impuesto.**

La neutralidad interna se centra en el impacto que tiene la configuración de un tributo en las decisiones económicas de los operadores. La estructura de un impuesto, considerada a través de los elementos esenciales que determinan el cálculo del gravamen dentro del mercado nacional, es la clave de esta dimensión del principio de neutralidad. No se tiene en consideración la articulación de la influencia que tiene el impuesto respecto de la incidencia con otros mercados, sino su relevancia interna. La neutralidad interna dependerá esencialmente del hecho imponible y del objeto del tributo, que podrán crear distorsiones a la competencia si no están bien formulados. Igual sucederá respecto de las reglas especiales o problemas de aplicación y exacción del impuesto que puedan causar que la configuración no sea correcta y condicione la actitud de los agentes económicos.

Los privilegios y beneficios fiscales que establezca un tributo, como exenciones, tipos reducidos o bonificaciones de toda clase, van a poner en duda su neutralidad interna si no son aplicados y accesibles de forma uniforme a todos los obligados tributarios. Lo contrario establece condiciones de competencia distintas para los agentes económicos y puede alterar su conducta hacia la búsqueda de estos beneficios, pese a que pueda implicar optar por decisiones menos eficientes. Los aspectos formales del tributo también son susceptibles de generar importantes

distorsiones de neutralidad interna, pues los costes indirectos pueden desvirtuar su efectivo cumplimiento, al incentivar determinadas conductas que, incluso, lleguen a provocar su inaplicación en casos extremos.

En el IVA la neutralidad interna se centra en su consideración real de un tributo sobre el consumo que no recae sobre los productores. La configuración del hecho imponible y, sobre todo, el mecanismo de deducción-repercusión son los principales responsables de la ausencia de condicionantes fiscales dentro del mercado en que se aplique el IVA. No obstante, las numerosas excepciones al sistema general del impuesto (exenciones, tipos reducidos, prohibiciones de deducción, regímenes especiales bonificados, etc.) pueden infringir la neutralidad interna hasta el punto de desvirtuar la naturaleza del impuesto.

La ausencia de neutralidad interna va a tener efectos en la dimensión externa. Más allá de la correspondiente pérdida de competitividad que sufrirán las empresas nacionales al no poder concurrir con su potencialidad completa, al estar ésta sesgada por la tributación, la mala configuración del tributo puede provocar que las relaciones de comercio internacional no sean imparciales, al perjudicar o favorecer a las empresas nacionales respecto de las extranjeras.

**4.- La neutralidad externa hace referencia al impacto del tributo en las relaciones comerciales internacionales. La especial circunstancia del mercado interno de la UE, plurinacional a la par que único, permite diferenciar entre neutralidad externa intra-UE y extra-UE, en función de si se analiza cómo afecta un impuesto a las transacciones entre EEMM o con terceros países o territorios.**

Un impuesto que sea neutral desde un punto de vista externo no debe alterar los patrones de actividad económica y consumo o inversión entre los distintos Estados. Es decir, las transacciones internacionales no se deberían ver afectadas ni condicionadas por la existencia de dicho gravamen. Esta dimensión depende fundamentalmente de los puntos de sujeción territorial y reglas de localización del hecho imponible, así como de los ajustes transfronterizos que se establezcan. En el IVA la neutralidad externa requiere que los productos extranjeros lleven aparejados gravámenes idénticos a los nacionales y viceversa. Su problema radica en que en el caso de la competencia de las exportaciones, su tributación no va a depender únicamente de la fiscalidad propia, sino también de la del país importador.

En la UE podemos distinguir dos niveles de neutralidad externa diferenciados: el que se da en las transacciones dentro del mercado interno (intra-UE) y el relativo al comercio con terceros países (extra-UE). La neutralidad externa intra-UE ha sido el objetivo esencial de la conformación de un mercado común sin fronteras en la Unión y es el fundamento de la armonización de la imposición indirecta. La variedad de tipos IVA, así como la mezcla de reglas de localización en origen y destino ha provocado que aún existan numerosas fallas en su consecución. Respecto a la última, tanto la OMC (a través del GATT) como la OCDE se han decantado por el establecimiento del principio de imposición en destino, por el que los productos deben tributar en su lugar de consumo, estando exentas las exportaciones y gravadas las importaciones. La existencia de excepciones de imposición en origen lleva a situaciones de infracción de la neutralidad externa por incentivar la localización en unos países y la compra a empresarios con menor tributación.

#### **5.- Los impuestos indirectos selectivos, monofásicos de producción y distribución mayorista y los multifásicos cumulativos no son neutrales.**

Los impuestos selectivos son contrarios a la neutralidad fiscal, ya que modifican los precios relativos de los bienes del mercado al aplicarse a categorías concretas de bienes, normalmente bienes inelásticos de los que se obtiene una mayor recaudación sin afectar drásticamente su demanda. Sólo un impuesto general sobre todos los bienes y servicios puede respetar el principio de neutralidad y no alterar los patrones de consumo libres a través de gravámenes diferenciados.

Dentro de los impuestos generales, los monofásicos sobre la producción y sobre la distribución mayorista cuentan con importantes problemas de neutralidad interna. Dado que no permiten deducciones, fomentan la integración vertical de los eslabones que estén gravados y, por el contrario, la diversificación empresarial para evitar hacer tributar tareas que, si fueran realizadas por otros operadores, no lo estarían (por ejemplo en el impuesto sobre la producción porque el fabricante venda directamente al público, pagando el impuesto también por la parte correspondiente a la actividad de venta). Las propuestas de realizar medidas de corrección a través de estimaciones de los márgenes de cada actividad (producción, distribución mayorista y minorista) no solucionan realmente los problemas e introducen mayor complejidad en este sistema, además de poner en duda la neutralidad externa.

Los impuestos multifásicos cumulativos, pese a no presentar los problemas de las necesarias estimaciones que requieren los monofásicos, manifiestan importantes problemas de neutralidad por la falta de deducción. Generan el fenómeno de “gravamen sobre gravamen”, incentivando la integración vertical y el uso del factor trabajo, infracciones todas de la neutralidad interna que suponen también un menoscabo de la externa. Estos problemas también están presentes, aunque en menor magnitud, en los IVA sobre producción bruta o ingresos netos que no permiten la deducción de la totalidad de gastos soportados.

**6.- Los únicos impuestos indirectos capaces de alcanzar la neutralidad fiscal en sus dos dimensiones son el IVA y los impuestos monofásicos minoristas.**

El IVA sobre el consumo neto, entendido como impuesto general sobre bienes y servicios de carácter multifásico no cumulativo, y los impuestos de ventas minoristas sobre bienes y servicios son dos caras de la misma moneda. Su objetivo común es gravar el consumo a través de un tributo que recaiga sobre el valor final del producto, sea recaudado de forma puntual o fraccionada y que debe ser soportado por el comprador final. El IVA a través del mecanismo de la deducción, y el RST –*Retail Sales Tax*- por declarar exentas las transacciones B2B, consiguen que el impuesto no recaiga en los empresarios y se eviten situaciones de impuesto sobre impuesto. Si están bien configuradas, estas modalidades tributarias no generan incentivos empresariales de ningún tipo, y fomentan la eficiencia del mercado y su libre funcionamiento. Por tanto, en teoría ambos impuestos producen un gravamen y respeto de la neutralidad fiscal idénticos, y la elección de una u otra modalidad depende de circunstancias de gestión y control administrativo. Establecer un RST permitiría evitar la gran bolsa de fraude existente en el IVA en los intercambios entre empresas, pero pospondría la recaudación al acto final. Por el contrario, el IVA evita que un acto de fraude elimine la tributación global del bien, y no necesita el complicado sistema de certificados para las exenciones B2B, como ocurriría en un impuesto minorista.

Sin embargo, en términos de neutralidad no deberían existir diferencias reseñables. Ambos tipos de tributos pueden presentar excepciones como exenciones y tipos reducidos o regímenes especiales para determinados sectores que vulneren la libre toma de decisiones. En términos de neutralidad externa, los dos deben establecer una tributación para el consumo interno y evitar que la exportación venga gravada y se erija en una desventaja para las empresas nacionales. Sí podemos plantear una ventaja que manifiesta el RST respecto al



IVA, y es que va a evitar toda la problemática que exista por infracciones del derecho a deducir y que desvirtúa la neutralidad en el segundo. Por tanto, sólo una correcta configuración del mecanismo de funcionamiento del IVA le permitirá alcanzar la neutralidad fiscal que presentan los RST, pues el resto de problemas les son comunes. De ahí que en la tesis nos hayamos centrado precisamente en el estudio del sistema de deducción y las excepciones del funcionamiento del IVA desde el prisma del principio de neutralidad.

## **Conclusiones del Capítulo III: El principio de neutralidad en el IVA**

### **1.- La evolución del IVA y de su principio rector, la neutralidad fiscal, responde a las transformaciones y necesidades económicas y de mercado de la UE.**

Los progresos acontecidos en el IVA y su construcción en torno al principio de neutralidad responden a su naturaleza instrumental dentro del proceso de armonización fiscal en la UE. La neutralidad fiscal se ha consolidado gracias a que sirve de mecanismo para construir un mercado interno que funcione correctamente bajo las reglas de la libre competencia sin distorsiones. A medida que la UE ha ido dando pasos hacia una unión económica, pasando por distintas fases, como la originaria unión aduanera o la importante construcción del mercado interior, se han debido ir produciendo avances progresivos en la neutralidad.

Como se puede extraer de las distintas normas y documentos comentados, la referencia a la neutralidad fiscal siempre se hace en un sentido instrumental, sea por la necesidad de establecer un sistema de financiación con recursos propios, por avanzar en el mercado único o por la importancia de la lucha contra el fraude fiscal. Pese a los altibajos, neutralidad fiscal e IVA han sido un binomio con el que la UE ha intentado responder a muchas de sus propias demandas en materia de política económica, dotando a nuestro principio de una importancia esencial en el proceso de construcción de la actual UE.

### **2.- El desarrollo del IVA parte de la necesidad de construir un tributo neutral en su configuración, para posteriormente articular un mercado interno en el que las transacciones entre EEMM funcionen como lo hacen las operaciones interiores.**

La preocupación por la neutralidad fiscal en el IVA no ha sido uniforme a lo largo de la evolución de este impuesto. Tanto en la etapa inicial de conformación del tributo como en la que nos encontramos actualmente se ha hecho hincapié en la importancia de configurar el IVA bajo el principio de neutralidad y que funcionara correctamente sin distorsiones. Los primeros documentos que propusieron la creación de un impuesto multifásico sobre el consumo con derecho de deducción, hacían mención expresa de la neutralidad fiscal como elemento básico de su configuración. Además, hicieron referencia a la acepción más general que hemos acuñado de este concepto. Así, el *Informe Tinbergen* afirmó

expresamente la necesidad de alcanzar la libre toma de decisiones económicas como mecanismo de buen funcionamiento del mercado interno. Por su parte, el *Informe Neumark* y la Primera Directiva IVA confirmaron la importancia de este principio, tanto en su vertiente interna como externa, atendiendo también a la interrelación de ambas dimensiones.

La tendencia armonizadora, sin embargo, puede diferenciarse claramente entre ambas caras del principio de neutralidad. El desarrollo del impuesto responde a la necesidad de establecer un tributo neutral en su configuración interna. La base única que inició la Segunda Directiva, y que fue afianzada y reforzada por la Sexta Directiva, permitieron avanzar en un impuesto basado en la neutralidad fiscal, caracterizado por el derecho a deducir las cuotas soportadas y que se proyectaba como un gravamen sobre el consumo. Múltiples normas y propuestas intentaron mejorar este sistema, como las Directivas Octava y Decimotercera, fundamentales para el efectivo cumplimiento del derecho de deducción.

Una vez alcanzado un grado aceptable de neutralidad interna en el tributo en aquél momento, la necesidad de construir un mercado interno sin barreras ni fronteras cambió la prioridad de reforma del IVA. En vez de continuar corrigiendo los errores y excepciones que albergaba y que infringían la neutralidad, el énfasis se puso en articular un régimen que permitiera recaudar el impuesto en las transacciones intracomunitarias como si se tratase de operaciones nacionales. En esta etapa intermedia los problemas que causaba el IVA a la libre toma de decisiones económicas pasaron a un segundo plano, y los esfuerzos fueron destinados únicamente a establecer un régimen de tributación intra-UE en origen, pese a los problemas de neutralidad que presentaba.

La imposibilidad de alcanzar acuerdos en el establecimiento de tipos impositivos similares en los distintos EEMM, requisito básico para que el régimen definitivo fuera respetuoso con la neutralidad fiscal fue, sin duda, causa de su rechazo. El sistema que se proponía, con sus defectos y virtudes, presentaba un potencial distorsionador del mercado único, que podría haber paralizado los avances en el principio de neutralidad si no iba acompañado de acuerdos de gran envergadura. El régimen transitorio que actualmente se ha consolidado en el IVA de la UE de manera indefinida, por el contrario, aporta una aceptable neutralidad externa sin necesidad de cesiones adicionales de soberanía por parte de los EEMM.

**3.- Abandonar el régimen de tributación en origen ha permitido volver a dirigir la atención hacia los problemas de neutralidad fiscal que presenta el**

## **IVA en su vertiente interna, y avanzar en neutralidad externa dentro del sistema de imposición en destino.**

La propia incapacidad para alcanzar acuerdos que avanzaran en el sistema en origen ha consolidado el régimen transitorio en destino. El largo periodo dedicado casi en exclusiva a avanzar en un mercado interno que funcionara, a efectos de IVA, como uno nacional, había descuidado en gran medida el funcionamiento del impuesto. No se habían afrontado las necesarias correcciones de importantes fallas del principio de neutralidad, así como otros aspectos como problemas de eficiencia o de fraude fiscal. Por ello, las recientes modificaciones normativas así como las propuestas realizadas han abandonado la obsesión por la neutralidad externa y, si bien han corregido importantes errores del régimen transitorio, como lo referente a la localización de las prestaciones de servicios, han vuelto a dar la importancia que merece a la vertiente interna del principio de neutralidad.

El Libro Verde del IVA del año 2011, como revisión global del funcionamiento del impuesto, marca la pauta a seguir y los principios a salvaguardar en su evolución futura. Por ello, es muy relevante que marque la necesidad de que el tributo garantice la neutralidad de las decisiones económicas, para lo que hace un análisis global de las principales infracciones existentes en la normativa actual. Dentro del replanteamiento general, hay que concluir que el principio de neutralidad es uno de los pocos elementos esenciales que permanece inmutable, y así se ha manifestado en otras propuestas, como en la reciente consulta sobre modificación de tipos reducidos de 2012.

Apenas quedan axiomas indiscutibles, y la mejora del IVA requiere modificaciones en casi la totalidad de su configuración (¡incluso se ha llegado a proponer eliminar su carácter multifásico!). No obstante, la necesidad de que la competencia del mercado interno funcione sin condicionantes tributarios ni distorsiones es una constante y provoca que la neutralidad fiscal siga siendo, a día de hoy, la clave de bóveda que tiene que regir el IVA y todas sus modificaciones.

## **Conclusiones del Capítulo IV: El principio de neutralidad en el derecho de deducción en el IVA**

**1.- El derecho de deducción es un crédito tributario que tiene el sujeto pasivo con el Estado por las cuotas de IVA que este ha soportado en las compras que vaya a usar prospectivamente en su actividad económica.**

El derecho de deducción es un crédito de impuesto de naturaleza autónoma, que puede existir incluso en ausencia de la realización del hecho imponible por parte del obligado tributario que lo ejercita. Se trata de una obligación del Estado con el sujeto pasivo por las cuotas de IVA que haya satisfecho en la compra de bienes y servicios destinados a su ejercicio profesional. En términos contables la deducción permite que la compra de productos para la actividad empresarial no provoque un empobrecimiento patrimonial del adquirente, pues con el pago de la cuota soportada surge un derecho de crédito equivalente en su activo. No obstante, esto sí tiene efectos en la tesorería, pues el crédito sólo será ejercitable en la siguiente declaración IVA, mientras que la cuota ha debido ser abonada en el momento de la transacción. Para cumplir su función y servir a la neutralidad interna, la deducción debe ser íntegra e inmediata –teniendo en cuenta que se trata de un tributo instantáneo de liquidación periódica-. Para ello, el crédito debe surgir de forma automática una vez hecha la compra, y así preservar el equilibrio patrimonial, debiendo alcanzar a la totalidad de las cuotas deducidas. Además, en el IVA de la UE la deducción es global y no operación por operación, característica que responde a una mayor simplicidad en la recaudación pero que puede generar problemas de liquidez por retrasar el ejercicio de la deducción a la declaración correspondiente.

**2.- El derecho de deducción es el mecanismo fundamental de la neutralidad interna del IVA. Las limitaciones que establezca la Directiva IVA deben ser interpretadas restrictivamente.**

El derecho de deducción, en combinación con la obligación de repercusión, permite convertir un impuesto que recae formalmente sobre el volumen de negocios en un tributo sobre el consumo a través del desplazamiento de la obligación hacia el objeto imponible, de manera que la capacidad contributiva gravada sea la manifestada por los consumidores finales y no por los sujetos pasivos del IVA. La deducción es la clave de bóveda que permite que el tributo

tenga neutralidad interna, pues evita que los empresarios y profesionales tengan que asumir como coste las cuotas soportadas, experimentando únicamente el gravamen de forma temporal hasta la declaración en que lo ejerciten. Se consigue que la tributación no varíe en función de la longitud del proceso de producción y comercialización, de la proporción de factor trabajo y capital, del grado de integración vertical empresarial, o del lugar de establecimiento (pues se permite la deducción cuando se realizan exportaciones exentas) y permite que se elimine el fenómeno de gravamen sobre gravamen propio de los impuestos en cascada. Esto se resume en un objetivo fundamental: tanto empresarios como consumidores podrán tomar sus decisiones económicas de forma libre y sin influencias provocadas por el IVA.

El TJUE ha confirmado esta relación de causa-efecto entre deducción y neutralidad fiscal. Dado que su ausencia es contraria al principio de neutralidad, al desnaturalizar el impuesto y convertirlo en un coste para los empresarios y no un tributo sobre el consumo, no se consienten limitaciones que no estén permitidas por la Directiva IVA. Respecto de las excepciones practicables, el Tribunal de Justicia propugna un criterio de interpretación restrictiva en conjunción con el principio de proporcionalidad, según el cual estos límites del mecanismo clave de la neutralidad IVA “no deben ir más allá de lo que es necesario” para alcanzar el fin pretendido.

### **3.- Los EEMM no pueden restringir las modalidades de ejercicio del derecho de deducción de manera que vulneren el principio de neutralidad.**

La libertad que otorga la Directiva a los EEMM para determinar las formas de ejecutar el excedente de cuotas deducidas en una autoliquidación no es absoluta. La Directiva IVA reconoce expresamente dos modalidades: compensación y devolución, con la intención de proporcionar una ventaja de liquidez a los EEMM mediante el retraso de la ejecución del crédito tributario. No obstante, el TJUE ha declarado reiteradamente que esta dualidad de opciones debe ser acorde con la neutralidad fiscal, y por ello no puede representar riesgos financieros desproporcionados para los empresarios y profesionales, sino que debe posibilitar su cumplimiento efectivo. Establecer como único medio de ejecución de la deducción la compensación podría hacer que la ausencia de liquidez fuera tan prolongada que representara un auténtico coste, desvirtuando el objetivo fundamental del mecanismo.

La neutralidad fiscal, por tanto, no permite prolongar la compensación *sine die*, sin posibilidad de reclamar la devolución en ningún momento, sobre todo en casos en que la primera opción pudiera ser irrealizable, como en el supuesto de cesación de la actividad económica cuando aún existieran cuotas soportadas sin ejecutar. Por tanto, entendemos que no existe dicotomía compensación/devolución, sino que el único modo de articular una deducción que respete la neutralidad fiscal es, como mínimo, permitir ambas, y siempre a través de instrumentos que no generen riesgos financieros adicionales, como devolución en deuda pública o compensación con créditos tributarios de plazos muy superiores.

#### **4.- El requisito de afectación a la actividad gravada y el criterio del uso prospectivo son manifestaciones del principio de neutralidad en la configuración del derecho de deducción.**

El derecho de deducción surge por las cuotas soportadas en todos los bienes y servicios adquiridos o autoconsumidos por el sujeto pasivo afectos al ejercicio de su actividad gravada. Sólo se pueden deducir este tipo de gastos, y nunca los de uso privado y no profesional. De no ser así se establecería una discriminación respecto de los consumidores particulares y se impulsaría a todos ellos a constituirse como sujeto pasivo para ahorrarse el IVA de sus compras.

No es necesario que haya ocurrido la utilización efectiva del *input* para poder ejercer su deducción. Este derecho no se pierde, ni siquiera si no se realiza uso alguno de lo comprado cuando esta inactividad sea motivada por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo. El principio de neutralidad exige que el IVA soportado no se convierta en un coste para el empresario siempre que fuera abonado para satisfacer un uso prospectivo, es decir, cuando la intención del adquirente fuera destinarlo decididamente -y no únicamente de forma previsible- a su actividad económica.

#### **5.- Los criterios excesivamente restrictivos que usa el TJUE para considerar un gasto *directa e inmediatamente* atribuibles a una transacción activa y, por tanto, deducible, pueden ser, además de contradictorios entre sí, contrarios a la neutralidad fiscal.**

El TJUE ha repetido en reiteradas ocasiones que para que un gasto se considere afecto a una operación gravada la relación directa e inmediata que ha de experimentar respecto de una transacción o de la actividad empresarial en su

conjunto, debe manifestarse a través de su inclusión en el precio que cobre el sujeto pasivo. Esto entra en conflicto con la posibilidad de que ocurran gastos una vez realizada una transacción y la deducibilidad de las cuotas que llevarían incorporadas. Entender que por ser posteriores y, por tanto, no estar incluidos en el precio de venta, es motivo suficiente para no considerarlos imputables a una actividad gravada y no deducibles es contrario al principio de neutralidad interna, ya que no se trata de gastos que se hayan consumido como particular no empresario, sino únicamente que se han generado posteriormente. Esta idea ha sido matizada recientemente por el Tribunal, que ha modificado su teoría afirmando que los gastos deben ser apropiados para incorporarse en el precio, aspecto que sí consideramos respetuoso con la neutralidad fiscal.

Entendemos, sin embargo, que esta regla debe estar siempre acompañada de otra funcional o causal, para evitar que quede al albur de las decisiones de los operadores la inclusión de gastos en el precio de sus actividades. El criterio de la *causa necesaria*, establecido por el TJUE, nos parece adecuado. Sólo cuando la existencia de un gasto esté supeditada a la realización de una actividad económica se podrá considerar imputable a ella. Incurrir en un coste aunque no se piense acometer una transacción con él no permitiría, de acuerdo con la neutralidad que debe regir el IVA, su deducción. Por tanto, debe ser la suma de ambos criterios, el de causa necesaria y la idoneidad o carácter apropiado para servir a la actividad económica, la que debe determinar la imputación de un *input* a una transacción o a la actividad global de la empresa, dependiendo de ello la deducibilidad. Ser excesivamente exigentes con el cumplimiento de estos criterios o realizar una interpretación restrictiva de los mismos puede impedir el correcto ejercicio del derecho de deducción, lo que desvirtúa la naturaleza del impuesto e infringe la neutralidad interna.

**6.- Los gastos de operaciones no sujetas instrumentales no deben ser calificados de generales, sino que su deducibilidad debe responder a un criterio de imputación medial en relación con la actividad final que se beneficie de ellas. Permitir esta imputación medial de los gastos imputables a dichas operaciones, y no de los atribuibles a actividades exentas que tengan también este carácter instrumental, es una infracción del principio de neutralidad que el TJUE no ha sido capaz de resolver.**

Las cuotas soportadas únicamente son deducibles si se usan, de forma prospectiva, en actividades gravadas. En caso de servir para transacciones no sujetas al impuesto de carácter sustancial un gasto no será deducible en ningún



caso. No ocurre lo mismo en el caso de costes atribuibles a operaciones que no caben dentro del hecho imponible del IVA pero que se producen con intención de servir instrumentalmente a otra u otras operaciones del sujeto pasivo (por ejemplo, el coste de solicitar un préstamo necesario para su actividad económica). En estos casos, el TJUE ha venido entendiendo que dichos gastos no se imputan a esa actividad no sujeta, sino que son generales del sujeto pasivo.

Esta teoría no es apropiada. Se trata de gastos que deben ser deducibles en función de la operación final para la que se estén realizando, pero no por ello deben ser considerados generales, pues podrían perfectamente estar dirigidos únicamente a beneficiar un conjunto de operaciones y no otras. El criterio de imputabilidad debe ser medial, saltando su relación inicial y estrecha con la operación no sujeta que causa el gasto, y atendiendo a la actividad final sustancial que ha motivado la realización de dicha transacción instrumental. La imputación medial no elimina la necesidad de un nexo directo e inmediato, simplemente lo desplaza, pues este deberá analizarse respecto de la operación no sujeta instrumental y la actividad sustancial para la que se ha realizado.

Este planteamiento es también válido cuando la transacción no sujeta implique una entrega de bienes o prestación de servicios (la transacción de una empresa en funcionamiento o de unas acciones, por ejemplo). Sin embargo, en el caso de operaciones exentas que tengan carácter instrumental, la conclusión es la opuesta. El TJUE considera que existe una imputación directa a una actividad no gravada; por tanto, los gastos no son deducibles. La infracción de neutralidad aparece cuando una misma operación puede, por pequeños matices, estar no sujeta o exenta. Se estaría dando un trato distinto a los gastos imputados a estas operaciones que podrían ser sustancialmente idénticas. Aunque parece poco compatible con una interpretación literal del art. 168 de la Directiva IVA, entendemos que la solución aplicada a las transacciones instrumentales, no sujetas o exentas, debería ser la misma: realizar una imputación medial respecto de las actividades que se benefician de dichas operaciones funcionales. Sólo así se respeta la neutralidad como vertiente de la igualdad de trato y se posibilita que gastos con una finalidad marcadamente empresarial y que pueden revertir indirectamente en la actividad sujeta y no exenta no se incorporen como costes de los sujetos pasivos por su imputación intermedia a una actividad no gravada. Otras alternativas, como intentar asimilar las operaciones exentas a otras no sujetas, o directamente anular la posible imputación medial de los gastos de transacciones no sujetas, representarían infracciones aún más graves de la neutralidad fiscal.

**7.- La doctrina del *asset labelling* sobre el uso mixto de los bienes presenta infracciones de neutralidad fiscal, por cuanto no permite la deducción cuando se produzcan incrementos del uso empresarial de un bien o servicio. La nueva regulación establecida en el art. 168 bis de la Directiva IVA soluciona estos problemas y debería ser aplicada de forma extensiva a todos los supuestos de uso mixto.**

Las distintas alternativas que permite al sujeto pasivo la doctrina del *asset labelling* para los bienes de uso mixto -deducción íntegra más autoconsumo e imputaciones parcial e imputación total al patrimonio privado- deben ser respetuosas con la neutralidad fiscal. El resultado que deben provocar es que la cantidad final deducida sea la proporcional al uso efectivo para actividades gravadas, salvo que se haya preferido mantenerlo completamente en la esfera particular. Con ello se evita que se puedan deducir cuotas mayores a las correspondientes y, al contrario, que puedan tener que incorporarse parcialmente el IVA como coste empresarial. La no aplicación del nuevo régimen del art. 168 bis que ahora mencionaremos, sin embargo, mantiene una importante infracción de neutralidad en este sistema. La doctrina creada por el TJUE, que exige que la imputación parcial deba responder a su porcentaje de uso prospectivo concreto, y que permite también la imputación total al patrimonio privado de un bien, no consiente rectificaciones ni regularizaciones que aumenten la cantidad deducida. Si un bien parcialmente afectado a la actividad gravada se usa en mayor proporción para la esfera privada, se devengará un autoconsumo que vuelva neutral el cambio. Sin embargo, si ocurre al revés, y se hace una utilización empresarial mayor, no es posible practicar una regularización que suponga una mayor deducción. La consecuencia es clara: la cuota correspondiente a ese incremento de uso gravado será asumida por el sujeto pasivo como un coste y no podrá convertirla en un crédito de impuesto.

La única alternativa que presentaría un carácter respetuoso con la neutralidad fiscal sería la de practicar una deducción inmediata íntegra y corregir el uso privado a través de autoconsumos. En ausencia del nuevo régimen, es la opción más adecuada para evitar convertir el IVA en un coste empresarial. Sin embargo, tampoco es una elección plenamente neutral, pues genera importantes beneficios de tesorería para los sujetos pasivos que la elijan, e ignora el criterio del uso prospectivo que rige la deducción. El plazo en que el autoconsumo deberá eliminar la cantidad deducida en exceso es el mismo que el de la regularización de bienes de inversión. Durante ese tiempo el empresario o profesional goza de una

situación de tesorería artificial provocada por una inyección de liquidez inicial que sólo en el largo plazo se verá corregida.

La nueva regulación establecida por el art. 168 bis, por un lado, acaba con la teoría del *asset labelling* y el derecho de opción por parte de los sujetos pasivos y, por otro lado, generaliza el uso de la imputación parcial atendiendo al criterio del uso prospectivo. Las correcciones de uso, en cualquier sentido, deberán realizarse a través de un mecanismo similar al de regularización de la deducción de los bienes de inversión. Este nuevo régimen soluciona todas las infracciones de neutralidad que existían en el sistema anterior. Impide que los incrementos de uso empresarial no supongan una mayor deducción, y acaba con la situación de ventaja de tesorería inicial que podían escoger los operadores. Las mejoras de neutralidad fiscal que supone este nuevo sistema lo hacen deseable en todos los ámbitos, por lo que esperamos que los EEMM no lo restrinjan al supuesto obligatorio de bienes inmuebles. Si establecer un IVA más neutral no fuera incentivo suficiente, esperamos que el incremento de recaudación inicial que supone evitar la inyección de liquidez a los sujetos pasivos -provocada por prescindir del régimen de permitir deducciones íntegras, ignorando el criterio de uso prospectivo- sí motive a los EEMM a aplicar el nuevo sistema de forma generalizada. El principio de neutralidad así lo reclama.

**8.- La realización por un sujeto pasivo de actividades no económicas dentro de su empresa, así como de operaciones exentas y también sujetas, requiere que la deducción de los gastos se restrinja a los relativos a las transacciones gravadas. La dificultad de establecer reglas de aplicación general para la distribución del derecho de deducción obliga a permitir que los EEMM tengan mayor libertad en su determinación y a que se establezcan numerosas excepciones que flexibilicen las existentes.**

La neutralidad fiscal del IVA requiere que únicamente sean deducibles los gastos imputables a operaciones gravadas. En la circunstancia frecuente de un sujeto pasivo que compagine actividades sujetas, no sujetas o exentas, es necesario establecer una asignación que lleve a una deducción lo más correcta posible de los costes de cada una. Esto permitirá que los gastos no deducidos no supongan una carga adicional para el empresario cuando sean parte de las ventas gravadas y, por el contrario, que no se genere un crédito excesivo por un gasto que responde a una actividad no económica o exenta, que derive en un beneficio para el sujeto pasivo.

Las reglas de distribución entre actividades sujetas y no sujetas al IVA son discrecionales para los EEMM. Por el contrario, para determinar la deducibilidad de los gastos generales utilizados en operaciones gravadas y exentas, la Directiva establece un criterio de reparto basado en el valor porcentual del volumen de negocios de cada una: la prorrata. Este criterio dista mucho del uso prospectivo, pero representa una estimación tan válida como cualquier otra. Además, la normativa armonizada da libertad a los EEMM para que puedan adoptar variaciones y modificaciones que corrijan el sistema. De la misma forma, la propia Directiva generaliza varios mecanismos correctores de actuaciones que pueden alterar su buen funcionamiento: reglas para subvenciones, exclusión de operaciones incidentales de gran volumen como entregas de bienes de inversión, operaciones accesorias inmobiliarias y financieras, etc. Estas excepciones y la interpretación que de ellas realiza el TJUE tienen un objetivo fundamental: establecer las modificaciones adecuadas para respetar el principio de neutralidad fiscal a través del correcto ejercicio del derecho de deducción, que se ceñirá a los gastos utilizados en operaciones que generen repercusión del impuesto.

## **Conclusiones del Capítulo V: Principales excepciones a la neutralidad fiscal interna en la Directiva IVA**

### **1.- La preponderancia de otros valores o intereses puede hacer ceder al principio de neutralidad fiscal, consolidándose en la Directiva IVA como auténticas excepciones al régimen general del impuesto.**

La neutralidad fiscal es el criterio rector del IVA, pero no el único principio que tiene importancia en su configuración. Motivaciones de muy diversa índole, en su mayoría políticas y también jurídicas, han influenciado al legislador comunitario a habilitar todo un conjunto de exclusiones y excepciones en el IVA que generan distorsiones y condicionamientos tributarios. Pese a los intentos de la Comisión Europea de corregir muchas de las infracciones a la neutralidad fiscal provocadas por estas reglas anómalas, la dificultad de llegar a acuerdos que conlleve la regla de la unanimidad en la armonización fiscal ha paralizado muchas de estas propuestas.

En unos casos, los EEMM han conseguido mantener distintas exclusiones existentes en sus normativas nacionales antes de determinadas fechas. Pueden excluir bienes del derecho de deducción (cláusulas *standstill*) o mantener tipos reducidos, que aunque deberían tener carácter transitorio, se han consolidado como aparentemente definitivos. En otros, la propia Directiva IVA ha introducido una estructura que, por diferentes causas, es contraria a la neutralidad fiscal. Por razones de interés general, cuestiones técnicas, de eficiencia en la recaudación, lucha contra el fraude o mejora de situaciones económicas la Directiva incorpora exenciones, impide determinadas deducciones o privilegia algunos consumos con tipos reducidos. Todas estas excepciones, estén más o menos justificadas, vulneran la neutralidad fiscal al condicionar la libre toma de decisiones económicas y distorsionar el correcto funcionamiento del mercado.

Hay excepciones, como limitaciones al derecho a deducir, que podrían obtener sus objetivos de forma menos perjudicial para la neutralidad fiscal, permitiendo que los sujetos pasivos puedan presentar prueba en contrario que destruya la presunción de que los productos a que se impone, caracterizados por el riesgo de uso privado que presentan, deben ser excluidos del derecho de crédito de las cuotas soportadas.

**2.- Las excepciones al régimen común del IVA deben interpretarse de forma estricta para minimizar su impacto en la naturaleza y funcionamiento del impuesto, convirtiéndose este criterio en regla básica para el Tribunal de Justicia de la UE.**

Las distintas reglas que excluyen el funcionamiento normal del impuesto suponen una infracción de la neutralidad fiscal. El TJUE ha establecido, por ello, que su interpretación debe ser estricta, es decir, restringida pero sin llegar a vaciarlas de contenido. De esta manera se limita, en lo posible, que se puedan ampliar de modo pernicioso los efectos contrarios a este principio. Este criterio tiene especial relevancia en la trasposición en las legislaciones nacionales de las excepciones permitidas en la Directiva IVA, así como en las reglas particulares que pueda tener establecidas cada EM. En estos supuestos la discrecionalidad que ostentan los EEMM o la ausencia de precisión en la normativa armonizada no puede habilitar para extender las excepciones más allá de su objetivo. Esta medida debe darla no sólo la letra de la norma, sino también su espíritu, es decir, el principio de neutralidad fiscal, que deberá estar ponderado con el de proporcionalidad para que la consecución del objetivo que le hace ceder provoque las mínimas distorsiones posibles.

Si las excepciones están limitadas o restringidas por algún tipo de exigencia, esta no debe entenderse en sentido restrictivo, pues su cumplimiento limita las distorsiones que generan las exclusiones. En el caso de las cláusulas *standstill* cualquier atisbo de generalidad en su aplicación debe provocar que sea declarada contraria a la Directiva. En los tipos cero, de igual forma, la interpretación del requisito de aplicarse a favor del consumidor final se realiza de forma amplia, justamente para limitar la anomalía introducida en la generalidad del impuesto.

**3.- La interpretación estricta no debe vaciar de contenido las excepciones establecidas por la Directiva, ni permitir que una configuración errónea de una exclusión del régimen general, por ser aplicada bajo este criterio, provoque una vulneración adicional de la neutralidad fiscal.**

El criterio de interpretación restrictiva está destinado a evitar que se amplíen las excepciones a la neutralidad del IVA, pero no puede impedir la efectiva aplicación de dichas exclusiones, que han sido establecidas expresamente por la Directiva IVA. Esto ha suavizado la interpretación del TJUE, hasta el punto de cambiar la regla “restrictiva” por el término “estricto”. La diferencia entre estos términos se pone de manifiesto en las excepciones que están mal configuradas y

que, entendidas literalmente, provocan una infracción de la neutralidad fiscal en su acepción de igualdad de trato. En el momento en el que el legislador ha decidido introducir una excepción al carácter neutral del impuesto, la infracción se “oficializa”, queda consolidada. Es una distorsión de la libre competencia que asumimos como “deseada”, y lo que debemos conseguir es que no se reproduzca y se limiten sus efectos concomitantes.

En los numerosos casos tratados por el TJUE en que una exención o un tipo reducido discriminan injustificadamente una actividad en detrimento de otra la neutralidad fiscal exige que se corrija esta desigualdad de trato, aunque esto implique aplicar este privilegio a un producto que, en origen, no estaría dentro de la letra de la norma. Dos productos que responden a las mismas necesidades y que son considerados similares por los consumidores no pueden ser tratados de forma distinta por una excepción del IVA, pues se distorsiona la libre elección de los compradores. El problema es que la propia Directiva consagra un ataque directo a la neutralidad fiscal, como el prohibir que a un producto, por ejemplo un libro, por ser prestado en forma electrónica, no se le pueda aplicar el mismo tipo que a su homólogo físico. Aplicar tipos reducidos distorsiona las decisiones de consumo, pero discriminar unos bienes de forma tan directa condiciona en exceso la demanda final. Es difícil encontrar el modo de interpretar esa restricción de forma que se respete la neutralidad fiscal dentro de la infracción que supone establecer privilegios a unos bienes respecto a otros. Es necesario cambiar la Directiva y consagrar que las excepciones al régimen general se apliquen de manera neutral, y que los tipos reducidos puedan establecerse para prestaciones electrónicas si son iguales a sus correspondientes en formato tangible.

#### **4.- La neutralidad fiscal en sentido de igualdad de trato debe responder a la capacidad de apreciación del consumidor medio.**

La preceptiva trasposición que deben hacer los EEMM de la Directiva IVA a sus normativas nacionales lleva a que existan diferentes apreciaciones sobre los productos que pueden beneficiarse de una exclusión del sistema IVA. Esta discrecionalidad debe siempre ser conforme con la neutralidad fiscal y tratar de manera similar a bienes y servicios que respondan a las mismas necesidades de los compradores. El TJUE ha consagrado este criterio estableciendo que se debe atender a la percepción del consumidor medio, sus conocimientos y la familiaridad con el producto en cuestión. Esta puede estar medida, por ejemplo en el caso de los servicios por vía electrónica, por el grado de su inmersión tecnológica, o en las

máquinas tragaperras, por la concepción que tengan del beneficio y riesgo que aporta cada opción de juego.

**5.- Determinadas excepciones con justificaciones históricas o transitorias funcionan bajo el régimen de “neutralidad ganada”, de forma que cualquier reducción de su aplicación vincula al EM y le impide volver a su contenido original.**

Tanto las cláusulas *standstill* como los tipos reducidos de naturaleza transitoria basan su legitimidad en razones históricas y de ausencia de armonización de dichas materias concretas. Suponen algunas de las mayores infracciones del principio de neutralidad, pues implican privilegios o perjuicios de aplicación estrictamente nacional. Junto con la interpretación estricta que rige para toda excepción del sistema IVA, y que impide que puedan ampliarse más allá de su contenido permitido, su carácter temporal provoca que tengan una limitación adicional, el criterio que hemos denominado como “neutralidad ganada”. Las modificaciones que hagan los EEMM por las que reduzcan el ámbito de aplicación de una excepción, sea rebajando los productos en los que se proyectan o su intensidad (en el caso de los tipos reducidos porque se aumenten dicho gravamen, aproximándose a la cuantía del tipo reducido mínimo de la Directiva) se convierten en inamovibles. Se impide a los EEMM volver a la situación original, ya que los pasos que han dado en dirección a un sistema nacional más respetuoso con la neutralidad fiscal no tienen marcha atrás posible. Se convierte en “neutralidad ganada”.

Esto supone una protección de los cambios que mejoren el funcionamiento del impuesto y que eviten condicionantes tributarios y distorsiones, aspecto que es de aplaudir. Sin embargo, también tiene una consecuencia potencialmente perversa. Si por cuestiones de coyuntura económica, un EM puede renunciar temporalmente a dicha excepción, el saber que rige el principio de “neutralidad ganada” puede generar un incentivo para no eliminarla, siquiera de forma transitoria, y así no perder dicha competencia reconocida por la Directiva.

**6.- Las exenciones y los tipos reducidos por razones de interés general pueden ser contraproducentes. Los beneficios que se les presuponen, en ocasiones, serán de poca importancia en comparación con la pérdida de recursos tributarios y las distorsiones al funcionamiento del mercado que generan.**



Una de las justificaciones más repetidas para la introducción de exenciones y tipos reducidos en la normativa IVA es su uso por el interés general, a través de la redistribución de la riqueza o del fomento del empleo. Es cierto que la introducción de estas excepciones para productos que constituyen un mayor porcentaje del gasto en consumo de los hogares con rentas menores puede reducir la teórica regresividad del impuesto. Sin embargo, los resultados que provocan pueden ser peores que si no existieran. Reducir el tipo de los alimentos o eximirlos de IVA, dada su baja elasticidad precio, apenas va a fomentar un incremento de su demanda. El beneficio que se obtiene de no pagar IVA, o uno menor, no es exclusivo de las rentas inferiores, sino que lo disfrutarán igualmente los más ricos. Eliminar estas medidas supondría incrementar la recaudación en el impuesto que están dejando de pagar todos los individuos de la economía. Estos ingresos adicionales podrían destinarse a transferencias directas de renta que alivien situaciones de carestía, sin provocar distorsiones en el mercado ni alterar los precios relativos de los productos, o a una reducción del tipo general del impuesto.

En el caso de los tipos reducidos para servicios intensivos en mano de obra, los resultados empíricos muestran que no se ha incrementado la contratación ni se ha reducido la economía sumergida de manera considerable. Sin embargo, otorgan una ventaja competitiva a las empresas beneficiarias respecto del resto de bienes y servicios que otorgan utilidad a los consumidores.

**7.- El uso de excepciones del régimen general IVA para fomentar las conductas consideradas “recomendables” invita a un exceso de discrecionalidad por parte de los EEMM que puede degenerar en una vulneración adicional de la neutralidad fiscal. Además, se introducen sin hacer un análisis de la elasticidad precio de los productos a los que se aplica ni de los potenciales beneficiarios, por lo que sus resultados pueden ser inapreciables o incluso contraproducentes.**

En lo que podría considerarse un exceso de paternalismo, las exenciones y los tipos reducidos se usan para fomentar determinadas conductas que puedan generar externalidades positivas y penalizar las que provoquen perjuicios a la sociedad. Dejar abierta la consideración de los productos susceptibles de contar con estos privilegios genera que a actividades que compiten, directa o indirectamente entre sí, como el teatro y el cine, pueda darse un trato diferenciado, distorsionando la competencia. Además, en la introducción de estas excepciones rara vez se tiene en cuenta la elasticidad precio de la operación cuyo consumo se quiere incentivar, y en muchas ocasiones reducir la tributación, como por ejemplo

de la ópera, puede no tener un efecto real de incremento de la demanda. Incluso puede causar incoherencias adicionales. Si un bien o servicio muy inelástico es consumido en mayor parte por clases económicas altas, bajar su tributación esperando que lo adquieran también las rentas inferiores puede ser infructuoso, y darse una transferencia de renta hacia los que de verdad disfrutan del IVA reducido.

**8.- Las exenciones por motivos técnicos pueden esconder una excusa para evitar mejorar los sistemas administrativos y de recaudación o suponer un privilegio a un sector particular.**

Varias de las exenciones por motivos técnicos han dejado de tener justificación. Algunas no han sido implementadas en un EM, como ocurre con el umbral mínimo de tributación IVA, que no es aplicable en España. Otras han encontrado una forma de ser gravadas y recaudadas, como los servicios del sector financiero en IVAs como el de Nueva Zelanda. Es recomendable exportar los sistemas avanzados de recaudación y gestión que permiten establecer un IVA de base general. En el caso de la exención por pequeña facturación, la ventaja competitiva que encuentran estos operadores para existir no resulta razonable si es posible eliminarla a través de mejores mecanismos administrativos. De igual modo, la exención a los servicios financieros podría ser analizada desde el punto de vista de los métodos recaudatorios de otros países. Aunque no es nuestra labor determinar la forma concretar de articularla, sí debemos denunciar que sólo verdaderas imposibilidades de funcionamiento justifican un privilegio de tal envergadura.

**9.- La introducción de excepciones al régimen general del IVA, como las exenciones y los tipos reducidos, provocan una alteración en los precios relativos de los productos, modifican la libre toma de decisiones de consumo de los particulares y generan distorsiones que benefician a unas actividades y perjudican a otra. Son infracciones de la neutralidad fiscal deseadas e incluidas en la propia Directiva, pero que alejan al IVA de su principio rector.**

El IVA, como impuesto neutral, es un gravamen sobre el consumo de base general y tipo único. Las exenciones y los tipos reducidos atacan a dos de los pilares fundamentales del tributo. La falta de aplicación uniforme causada por estas excepciones provoca que se alteren los precios relativos de los bienes y servicios, y que se dirija la tendencia de consumo de los individuos hacia unos sectores u

otros, de manera diferente a como habrían maximizado su utilidad si no existiera el impuesto. Tipos reducidos y exenciones alteran, por tanto, la libre competencia de las distintas actividades económicas, beneficiando a unos sectores respecto a otros.

Aunque la introducción de un impuesto sobre el consumo, dada la diferente elasticidad de los bienes, va a correr siempre en detrimento de los productos elásticos, se pueden proponer soluciones que hagan que el IVA responda a su principio rector de neutralidad fiscal. Debemos descartar, por imposibilidad de ejecución (y también por ser inasumible por la opinión pública) la opción de regularlas atendiendo a la elasticidad inversa. En el caso de las exenciones, creemos que deben ser abolidas para alcanzar un IVA de alcance verdaderamente general. Con respecto a los tipos impositivos, la opción más neutral posible es la implementación de un tipo único para todos los bienes, que actúe como un impuesto al consumo que reduzca la renta disponible en el tipo de gravamen sin alterar los precios relativos. Todo ello permite que el IVA ni condicione las decisiones económicas ni cree distorsiones en el mercado interno, es decir, respete la neutralidad fiscal.

**10.- Exenciones sin deducción: *cui prodest*? No permitir el derecho de crédito sobre las cuotas soportadas supone una degeneración de la naturaleza del IVA como impuesto sobre el consumo y provoca que no existan verdaderas exenciones sobre un producto, sino sólo de un eslabón de su cadena productiva. Se ignora, conscientemente, la repercusión vía precio que se hace de las cuotas no deducibles. ¿La razón? Minimizar la pérdida de ingresos tributarios.**

La prohibición de que los empresarios exentos deduzcan las cuotas de IVA soportadas supone que deben incorporar como coste el impuesto generado por los eslabones anteriores del proceso productivo. Esto produce efectos de impuesto sobre impuesto e incentiva el factor trabajo respecto del capital. Lo relevante es que la adquisición por un consumidor de un bien sobre el que pesa una exención no está libre de IVA. Únicamente se ha evitado el gravamen correspondiente al eslabón que está eximido de tributación. El IVA se convierte, así, no en un impuesto sobre el consumo, sino que degenera en un tributo sobre las compras del operador exento o sobre el volumen de negocio de los empresarios no exentos, que sí están gravados y cuya repercusión no pueden ser deducida. La razón es simple: así se evita el efecto de una exención tributaria, que es impedir la tributación en determinadas actividades a costa de una reducción de la recaudación.

Además, al formar parte de los costes del empresario, éste, en mayor o menor medida en función de la elasticidad de la demanda, traspasará dicho IVA no deducido, vía precio, al comprador. El resultado es que el consumidor sigue asumiendo gran parte del gravamen por IVA del producto, toda vez que éste se ha desnaturalizado hacia un tributo no neutral que condiciona las decisiones de los empresarios, alterando sus decisiones sobre integración y sobre el *mix* de factores de producción a utilizar. En este sentido, las exenciones sin deducción son la gran paradoja del IVA, pues no son verdaderas exenciones y rompen la neutralidad del impuesto. Aunque la solución deseable sería la eliminación de todas las exenciones, consideramos que un mal menor sería su transformación en tipos cero.

**11.- Las propuestas que planteamos mejorarían el IVA y eliminarían las distorsiones que puede crear en el mercado, cumpliendo el principio de neutralidad fiscal en sus diferentes acepciones. Sin embargo, existe un escollo fundamental que ha venido impidiendo avances en la consecución de dicho principio: la regla de la unanimidad en materia de armonización fiscal.**

Las propuestas que hemos realizado para que el IVA establecido en la UE sea conforme al principio de neutralidad, que cuentan en muchos casos con el refrendo de voces autorizadas, y algunas incluso con el apoyo de la Comisión Europea, exigen su aprobación por los EEMM de acuerdo con la regla de unanimidad. No debemos ser ilusos, la dificultad de llegar a acuerdos políticos en materia tributaria puede frenar cambios normativos que, desde un punto de vista técnico y jurídico, son totalmente deseables conforme al principio de neutralidad. La decisión unánime que se requiere paraliza muchas modificaciones por motivos de diversa índole. Creemos, no obstante, que los efectos beneficiosos en términos de eficiencia y crecimiento económico, de competitividad del mercado interno y, en algunos casos, de recaudación fiscal, sí deberían incentivar a los EEMM a avanzar en el cumplimiento de este principio.

Es una mejora que deberíamos exigir a nuestros gobernantes, pero seguramente, de prestar tal servicio a la ciudadanía, acordarían declararlo exento de IVA.



# FINAL RECAP AND CONCLUSIONS

---

## **Chapter I conclusions: The principle of tax neutrality: theoretical and economic concerns**

**1.- The tax neutrality principle has a multidisciplinary nature and a relational character. Its full meaning is only obtained when it is connected with a concrete legal and economic matter.**

The principle of neutrality combines both legal and economic spheres, determining the type of interactions that must occur between these different fields. It derives, partly, from traditional opposition of the theories concerning the influence that Law may have over economic relations: liberalism and interventionism. Given its various relationships with law and economics, and due to its highly relational nature, the term tax neutrality has a polysemous nature.

Its scope is generic and broad, and attains a more specific meaning when it is connected to a particular legal and economic situation. In other words, its meaning becomes concrete when tied to another concept. For this reason, tax neutrality can be approached from many different angles and, as a consequence, many terms have been coined to describe it; for example economic neutrality, fiscal neutrality, competitive neutrality and debt neutrality. However, the definitions always refer back to one leading element: the influence of a legal aspect on an economic relationship, meaning the chosen term is merely a definition of these two specific elements.

Neutrality can refer to macro and microeconomics, and can be analysed according to the different branches of law. Nevertheless, the area in which this concept is most relevant is in taxation, where it is called tax neutrality. And, by the same token, this principle itself also has a relational nature, and can apply to the tax system as a whole, or to specific tax figures.

**2.- The principle of tax neutrality has various meanings. It may be understood as the equality of treatment between economic agents, the absence of obstacles in the functioning of the market, and the absence of conditioning of economic agents in order to reach the economic optimum. All these**

**meanings can be said to have a common base: tax neutrality as the legal principle establishing that taxation should not interfere with the economic decisions made by various different actors within the market.**

The relational nature of tax neutrality has led to there being many different meanings of this term. The first, which has been one of the most used by the ECJ as a criterion of interpretation, is the principle of equal treatment and non-discrimination in matters concerning tax. With the exception of some cases in which these principles will be infringed, the configuration of tax regulations must treat in the same way subjects that are equal, and in a different way those that are unequal, avoiding any privileges or fiscal discrimination for taxpayers. However, a rule may treat equally two subjects and not be neutral, as is the case with cumulative taxes, which, despite not being discriminatory, encourage vertical integration in business organisations. This consideration indicates that this definition does not fully encompass the meaning of tax neutrality.

The second facet of this principle relates to its effect on a specific market. Tax neutrality requires tax regulations to disallow any kind of distortion to the market, and to promote the market's efficient and proper functioning. Any tax, as an influence that is external to market logic, implies an anomaly that is hard to combine with the utopia of fair and perfect competition. The principle of tax neutrality requires that taxes should interfere with the market as little as possible, causing minimal (or no) obstacles to its functioning. This definition, relating to competition, entails a very appropriate approach for the EU, whose aim for many years has been the creation of an internal market without barriers. Its disadvantage, however, is that it focuses primarily on the impact on business and not on consumers, therefore rendering it not sufficiently general to contain the full meaning of tax neutrality. Nonetheless, this definition highlights the essential aim of the principle of neutrality: to allow the market to function as if there were no tax implications (be they created by individual taxes or the fiscal system itself), or as a level playing field.

This analysis brings us onto the third definition: tax neutrality as a tool for economic efficiency. If the market is working properly, economic decisions made by both businesses and consumers, will be similar to those that would arise in a scenario without taxes. This behaviour of the economy as a whole would engender the efficient allocation of economic resources and optimal growth, allowing individuals to behave according to their economic rationale. Tax neutrality, therefore, is the legal principle that **tax neutrality as the legal principle establishing that taxation should not interfere with the economic decisions**

**made by various different actors within the market.** If economic players can decide freely how they act, the market will function correctly, since there are no obstacles to it. Similarly, treating traders unequally means they are not economically free when operating within the market, since they are affected by privileges imposed by the law.

**3.- The principle of tax neutrality is likely to conflict with other principles, interests or values. For this reason, in some cases its suitability will be relative. Applying it to flawed or inefficient markets may be counterproductive in economic terms.**

The definition of tax neutrality as freedom of economic choice derives from a liberal assumption relating to the desirability of the absence of market interventionism as the way of an the economic optimum. But this need not be universal, since, in most, if not all, existing markets, competition is flawed. While we may consider it necessary for State to intervene in order to regulate any inefficiencies, and propose a proactive fiscal policy in cases of clear market failures, these actions do not form part of tax neutrality, a principle which is based solely on not influencing economic decisions made by agents within the market. In this regard, and despite the fact tax neutrality is seen as desirable, its appropriateness may be relative to many other principles and interests that may conflict with it, especially when these derive from EU Law or from the constitutional orders of Member States. If we stay within the framework of the entire tax system, it is not realistic to subject all the non-tax-related objectives (for example redistribution of wealth, social welfare, economic policies, fight against monopoly markets) to the free economic decision-making despite the fact this is, in general terms, highly desirable.

**4.- It is difficult to assess in an isolated manner the effects of applying a neutral tax on the entire economy, since its effects should be measured alongside those caused by other policies. A tax respecting the principle of neutrality must take into account the fact that changes in economic expectations may alter its impact on the freedom to make economic decisions.**

Although the goal of tax neutrality is to achieve economic efficiency, its effects are not independent of other essential economic policies (for example monetary, public spending, exchange rate and currency). Analysis made from this principle, however, should try to ignore other determinants. Tax neutrality, as a



principle applicable both to individual taxes and to the fiscal system overall, requires that all taxes be regulated in order to avoid restricting decision making. Taxes on consumption may represent a subsidy on leisure – understood to be a promotion of spare time to the detriment of working, as the income generated allows consumers to purchase a lesser quantity of products – and a subsidy on investment, which becomes a more attractive option in order to increase the disposable income percentage saved and invested. The latter incentive may be offset by a tax on savings of the same amount, which has the effect of making economic agents consume and invest in the same quantities as if there were no such duties.

Economic expectations, together with the life-cycle theory, can influence spending decisions, even when tax legislation complies with the principle of tax neutrality. It is therefore essential that the neutral character be accompanied with the necessary credibility and stability of the entire tax system. Without this, economic agents may anticipate potential changes, which, even if these changes do not come about, could affect economic decision-making and distort the market.

**5.- Traditionally the regressive character of indirect taxation has been criticised, and tax neutrality has been considered a catalyst to this regressiveness. In my opinion, this view is extremely biased and focuses on concrete figures instead of considering the fiscal system as a whole. Furthermore, it fails to take into consideration the life-cycle theory, nor the possibility of using a larger tax collection provided by the economic efficiency that derives from the principle of neutrality.**

Most indirect taxes are formally proportional in nominal terms, but when put into relation with the wealth of individuals they tend to be considered regressive. As the portion of income used for private consumption declines and savings shrink, as income increases, low-income households spend, in percentage terms, a bigger part of their economic capacity on indirect taxes. Tax neutrality has been criticised for promoting this consequence, since its compliance requires equal treatment for all consumers, regardless of their income.

This criticism has several weaknesses. On one hand, taxes on consumption that have to be neutral are part of an overall fiscal system that may incorporate other, more progressive, elements. On the other hand, achieving an economic

optimum through implementing the principle of neutrality boosts economic growth through tax collection, allowing the government to use this bigger revenue to accomplish progressive goals with public expenditure. Some taxes, such as VAT, have been distorted by specific regulations (for example exemptions, reduced rates) that attempt to fight this regressive nature, resulting in clear violations of tax neutrality. Moreover, they fail to take into account the life-cycle theory: the high savings of high-income people are intended for future consumption, where they will be taxed according to tax on consumption, if not taxed elsewhere, such as through inheritance tax. Tax neutrality, consequently, is not a cause for tax digressivity, but for the free and correct functioning of the market, given the high number of methods available for achieving other outcomes without undermining the fulfilment of tax neutrality.

**6.- Perfect economic neutrality does not exist. Nevertheless, formulating taxes in accordance with neutrality will limit market obstacles and minimise the loss of economic efficiency. Tax neutrality, therefore, is a desirable goal, and should be an essential target of modern fiscal policies.**

The introduction of a tax in a market, with the exception of cases of perfect tax elasticity (mostly laboratory cases), produces a loss of efficiency when compared with a tax-free starting point. Claiming that the allocation of economic resources will not achieve optimal efficiency equates, practically, to questioning the usefulness and validity of the principle of neutrality. This is why we differentiate between economic and fiscal neutrality. It is impossible to reach the almost-utopian economic neutrality, but it is possible to minimise the obstacles that it may introduce into the market. Tax neutrality should ensure that decisions made by economic agents are free and without conditions, reducing the inefficiency that every single tax entails, caused by the transfer of income of the citizens to the State, to a minimum.

Limiting the consequences of introducing consumption taxes to the income effect and not to the substitution effect, and acting as a percentage reduction of the disposable income without changing consumption trends, will reduce inefficiencies created by a tax; that is, will be fiscally neutral. The same consideration can be made with the construction of a savings tax that respects Capital Export Neutrality, which allows investors to allocate their capital where they obtain a higher yield, considering that it may be diminished by taxation. Therefore, tax neutrality, despite being unable to create the circumstances of a perfect scenario without taxes, tends to minimise obstacles and the loss of

economic efficiency by allowing free economic decisions to be made and the proper functioning of the market.

## **Chapter II conclusions: Tax neutrality in indirect taxation in the EU**

**1.- The principle of tax neutrality derives from some general principles of EU Law, and performs its function within different fields. Its meaning has been constructed largely by the ECJ, which uses it as an essential criterion of interpretation and application of VAT Directives.**

Tax neutrality is not a general principle of EU Law. Nevertheless, it is partially manifested in several areas of indirect taxation and, principally, to VAT. Since there is no written form of tax neutrality in EU Law, constructing its meaning is largely a result of the ECJ, which has used it in a similar way to other legal principles that are more explicitly defined. Tax neutrality serves as basic criterion for interpreting and applying VAT Directives. Furthermore, it covers some of the potential legal loopholes in these rules and serves as a tool to analyse the correctness of acts performed by EU institutions, where they affect taxation on consumption. There are, thus, two sets of legal principles applicable to VAT: its own tax principles and the general principles of EU Law.

The relational nature of tax neutrality, and the fact it is a legal principle whose meaning has been concreted (and has become more important) through ECJ case-law, means that in many instances, it has to regulate its meaning according to other general principles such as proportionality or justice, which may conflict with it. Tax neutrality, therefore, is the guiding principle for VAT, but bases its origin and utility on general EU Law principles, which it has to respect.

**2.- Tax harmonisation in the EU is instrumental to the construction and proper functioning of the internal market. Regarding indirect taxation, the Treaties establish that tax harmonisation must enforce the compliance of the tax neutrality principle.**

Tax harmonisation in the EU is not, in itself, an end to achieving uniformity among the Member States, but focuses on improving the internal market. Whereas in direct taxation, EU harmonisation efforts are limited to areas where a lack of uniform legislation directly affects the internal market, in the case of indirect taxation, there is a specific mandate for harmonising Member States' national laws.

According to article 113 of the TFEU, following the change in the Treaty of Lisbon, harmonisation in indirect taxation is intended to ensure the functioning

of the internal market and to avoid competition obstacles. Since it promotes progress in tax harmonisation that does not affect decisions made by economic agents, it represents recognition of the principle of neutrality in its competitive dimension. Therefore, despite it not being a general principle of EU Law, the fact it is a keystone of VAT regulations is backed up by the Treaties, as its purpose is to achieve the appropriate functioning of the internal market without any kind of obstacle to competition within the market, that is, in a neutral fashion. The rule of unanimity, however, has limited the progress of the principle of neutrality, which still requires more regulatory changes to be made for it to be effectively accomplished.

**3.- The internal dimension of the tax neutrality principle refers to the effects of the tax within the domestic market, and depends on the main taxable elements and the global configuration of a tax.**

Internal tax neutrality focuses on the impact of a tax's main components on economic decisions made by actors within a market. The tax structure, considering the main taxable elements determining the calculation of the levy in the domestic market, forms the basis of this dimension of the neutrality principle. It is not the influence of the tax regarding transactions between different markets that is to be considered here, but its impact on the national market. Internal tax neutrality depends essentially on the taxable event and the scope of the tax, which may create obstacles to competition if not formulated properly. The same reasoning can be made concerning special regimes of the tax and its application and levying problems that may occur because of the incorrect configuration of the tax, which may affect decisions made by economic agents.

Tax privileges that occur as a result of the tax, such as exemptions, reduced rate or tax benefits of any kinds, may throw internal neutrality into question if they are not applied in a uniform way to all taxpayers, or they are not accessible to every taxable person. Otherwise, different competitive rules would be introduced for economic agents, who are likely to alter their behaviour in favour of achieving these tax benefits, even though this may mean they are making less effective economic decisions. Formal aspects of the tax are also likely to generate significant obstacles to internal tax neutrality. Indirect costs may undermine its effective enforcement and may encourage certain behaviour that may even be contrary to the spirit of the Law, and act as an implicit derogation of the regulations in extreme cases.

Internal VAT neutrality focuses on its consideration as a tax on consumption that is not levied on producers. The formulation of the chargeable event and, especially, the joint mechanism of deduction of input tax and the charge of output VAT in the price, are responsible for the absence of fiscal conditioning in the domestic market in which VAT is applied. However, numerous exceptions to the general tax system (for example exemptions, reduced rates, restrictions to the right of deduction, special regimes with privileges) may infringe internal neutrality to the point of distorting the nature of the tax.

The lack of internal neutrality will also have effects on the external dimension. Beyond the corresponding loss of competitiveness that national businesses will suffer, as they will not be able to compete with their full potential, since this is biased by a non-neutral VAT, the wrong formulation of this tax has the capacity to create an unfair playing field for international trade relations, harming or favouring domestic companies over foreign ones.

**4.- External neutrality refers to the impact of the tax on international trade relations. The special circumstances of the internal EU market, that is unique and yet contains several nations, leads us to differentiate between intra and extra-EU external neutrality, depending on whether we consider how VAT affects transactions between Member States, or those made with third countries or territories.**

A tax that is neutral from an external point of view should not alter the consumption and investment patterns between different States. Moreover, international transactions should not be affected, or conditioned, by the existence of taxes. This dimension depends primarily on location rules for the chargeable event, and also on border tax adjustments that may be in place. External VAT neutrality requires foreign products to be charged with identical tax rates as domestic ones, and vice versa. The main problem of this dimension is that, in the case of exports, achieving neutrality is not only a matter of domestic legislation, but will also depend on the tax system of the importing country.

In the EU we can distinguish between two levels of external neutrality: that which occurs in transactions within the internal market (intra-EU) and that which refers to trade with third countries (extra-EU). Intra-EU external neutrality has been the main objective of the construction of a common market without borders in the EU, and is the basis of indirect taxation harmonisation. The variety of VAT rates, together with location rules for chargeable events, which combine

transactions taxed at the country of origin and another levied in the country of destination, have caused numerous flaws in the achievement of tax neutrality. Regarding the latter, both the WTO (through the GATT) and the OECD have decided to boost taxation at the country of destination. Accordingly, products should be taxed at the country of consumption, so exports should be exempted and imports taxed. The exemptions that still exist for taxation at origin lead to violations of external tax neutrality because they encourage outsourcing to low or non-VAT countries and affect consumption trends, that will be directed towards low-taxation producers.

**5.- Selective indirect taxes, single-stage taxes (manufacturer and wholesale taxes) and multi-stage cumulative taxes are not neutral.**

Excises are contrary to tax neutrality, since they change the relative prices of goods and services in the market because they are only applied to certain categories of products – normally inelastic goods from which it is easier to collect a higher amount of revenue without decreasing dramatically their demand. Only a general tax levied on all goods and services can be respectful of the principle of neutrality, and not alter consumption patterns through differentiated levies.

Among the different general taxes, those that tax only one stage (single-phase or single-stage), either on production or wholesale distribution, present significant problems to internal neutrality. Since they do not allow deductions, they encourage vertical integration of the stages that are taxed. On the contrary, it also boost business diversification to avoid taxation on these tasks that, if were made by other operators, would not be taxed (for example in manufacturer tax, because the producer sells directly to consumers, paying also the corresponding tax for the sales activity). The proposals to introduce corrective measures for these taxes through estimations of the margin of each activity (production, wholesale and retail distribution) do not really solve the existing problems and generate additional complexity in the system, in addition to putting into question external neutrality.

Multi-stage cumulative taxes, while not presenting the problems generated by the estimations required for single-phase taxes, also have noteworthy tax neutrality problems due to the lack of right of deduction. They generate the “tax-on-tax” effect, encouraging vertical integration and the use of labour instead of capital, violating internal neutrality and also undermining the external dimension. These problems are also present, although to a lesser extent, in VATs on gross

production or net income, that do not allow deductions on all the expenses incurred.

**6.- The only indirect taxes able to achieve a high degree of tax neutrality in its two dimensions are VAT and retail sales tax (RST).**

VAT on net consumption, understood as a general sales tax on goods and services, multi-stage and non-cumulative, and RST are two sides of the same coin. Their common goal is to tax consumption through a levy that falls on the final value of the product, and that affects the final consumer, no matter if it is levied once in the production chain or is split over time in every single transaction. Both VAT, by introducing the right of deduction, and RST, by exempting all B2B transactions, manage to avoid affecting businesses, and also the tax-on-tax effect. If well configured, these tax figures do not generate any kind of tax incentives, and boost both efficiency and the free and fair functioning of the market. Therefore, theoretically, both taxes respect the principle of neutrality in an identical way. Choosing one or the other will depend on circumstances of management and administrative control. Establishing an RST would avoid the high occurrences of tax fraud that emerge in B2B transactions. However, VAT prevents fraudulent operations from evading the product's overall tax levy, and does not require the complicated system of licenses for B2B exemptions, as would be necessary in an RST.

However, in terms of neutrality there should not be notable differences between them. Both types of tax may have exceptions that may infringe tax neutrality, such as exemptions, reduced rates or special regimes to benefit certain economic sectors. Concerning external neutrality, both must tax domestic consumption and exempt exports, in order to avoid the tax becoming a disadvantage for national businesses. There is one advantage that RST has over VAT: it avoids all the potential problems when the right of deduction is restricted and, thus, neutrality is undermined. Therefore, only a correct formulation of the taxable mechanism of VAT will allow it to achieve the degree of tax neutrality presented by retail sales taxes, as all other matters are common between both taxes. It is for this reason I have focused essentially on the right to deduct input VAT, and on the exceptions to its normal functioning from the perspective of the principle of neutrality.



## **Chapter III conclusions: The principle of tax neutrality in VAT**

### **1.- The evolution of VAT and its guiding principle, tax neutrality, responds to the transformations and the economic and market necessities of the EU.**

Progress on VAT legislation and its construction around the principle of neutrality are a result of its instrumental nature in the EU tax harmonisation process. Tax neutrality has consolidated its relevance, because it serves as a mechanism to build an internal market that works properly under fair competition rules and without obstacles. Since the EU has been moving towards the creation of an economic union, through different stages, such as the original customs union and the major construction of the internal market, it has been necessary to move forward with regard to tax neutrality.

As can be seen in the analysis of the various EU rules and documents, tax neutrality is always mentioned in an instrumental sense, either for the necessity of establishing a system of self-financing, for the importance of moving forward in the construction of the single market, or in the fight against tax fraud. Despite the ups and downs, tax neutrality and VAT have become a coupling with which the EU has tried to resolve many of its own demands on economic policy, meaning this principle has been a key player in the construction process of the EU.

### **2.- The development of VAT is based on the need to create a tax that is neutrally configured, in order to construct an internal market in which operations between Member States work as if they were domestic transactions.**

Tax neutrality concerns have not been uniform throughout the evolution of this tax. Constructing VAT as a neutral tax that works correctly and without obstacles has been an essential goal from the creation of this tax, and still is. The first documents that proposed the creation of a multi-stage VAT on consumption with the right to deduct input tax made specific mention of tax neutrality as its guiding principle. In addition, they referred to this concept in the broad sense that we have analysed. Thus, the Tinbergen Report explicitly stated the need to achieve free economic decision-making as a mechanism for the proper functioning of the single market. Furthermore, the Neumark Report and the First VAT Directive confirmed the relevance of this principle, both in its internal and external

dimensions, also taking into consideration the interrelationship between these two aspects.

However, the different impacts of the harmonising process can be easily distinguished on both sides of the principle of neutrality. The development of VAT is due to the necessity of a tax figure that was neutral in its internal configuration. The common base established by the Second VAT Directive, which was strengthened and reinforced by the Sixth VAT Directive, enabled a move forward in the process of creating a tax based on the principle of neutrality, characterised by the right to deduct input tax and destined to be levied from final consumers. There have been numerous rules and proposals made to improve the system, such as the Eighth and Thirteenth Directives, which are essential for the real and effective enforcement of the right of deduction.

After reaching an acceptable level of internal neutrality in the tax in the beginning of the EEC, the necessity to create an internal market without barriers and borderlines changed the priorities of the VAT reforms. Instead of continuing to correct errors and exceptions that had been created and that infringed tax neutrality, the relevance of a new system was emphasised that would collect tax from intra-Community transactions as if they were domestic operations. In this intermediate stage, the problems that VAT caused to free economic decision-making fade into the background, and all the efforts were focused solely on establishing a system of intra-EU taxation based on the country of the source, despite the problems of neutrality that entailed.

The impossibility of reaching an agreement on the approximation of tax rates in the different Member States, which was an essential requirement of the definitive regime in order to be respectful of tax neutrality, was certainly main cause of its rejection. The proposed system, with its strengths and weaknesses, was potentially disruptive of the single market, and would have interrupted all the progress made on tax neutrality without the accompaniment of large and important political agreements. This transitional EU VAT system provides an acceptable degree of external neutrality without requiring additional sovereignty rules to be assigned to the Member States.

**3.- Abandoning the source taxation regime has allowed attention to be redirected to the tax neutrality problems that VAT still presents in its internal configuration, and to progress in the external dimension within the system of taxation at destination.**

The inability to reach agreements, which would have solved the problems of the definitive system, has consolidated the transitional regime of taxation at destination. The long period dedicated almost exclusively to achieving an internal market that operated, for VAT purposes, as a domestic one, largely neglected the functioning and the configuration of the tax. The necessary corrections and the infringements of tax neutrality were not dealt with, along with other aspects such as efficiency problems and the rise in tax fraud. As a result, the recent regulatory changes and proposals made to correct VAT failed to address this obsession with external neutrality and, despite some important mistakes of the transitional system having also been modified – such as those relating to the place of services provided – once again to internal tax neutrality is being given the importance that it deserves.

The 2011 Green Paper on the Future of VAT, a global review of the functioning of VAT, indicated the way forward and the guiding principles that need to be safeguarded in its future evolution. For this reason, it is very important to point out the necessity for the tax to guarantee the neutral character of economic decisions, which is why there is a general analysis of the main existing violations in the current legislation. Within this global rethinking process, we may conclude that the principle of tax neutrality is one of the few essential elements that remain unchanged, and this character has been restated in other documents, such as the recent consultation process concerning reduced rates for 2012.

There barely remain indisputable axioms, and the improvement of VAT requires modifications of almost all of its constitution (it has even been proposed that its multi-stage character be eliminated!). However, the need remains for properly-functioning, fair competition in the internal market, without obstacles or taxes affecting economic behaviour. For that reason, tax neutrality continues to be the keystone governing VAT and all its possible amendments.

## **Chapter IV conclusions: The principle of VAT neutrality in the right to deduct input tax**

**1.- The right of deduction implies a tax credit that the taxpayer has with the State for input tax paid on its goods and services purchased intended to be used prospectively in the economic activity.**

The right of deduction is a tax credit with an autonomous nature, which may exist even in the absence of a chargeable event performed by the taxable person who claims that right. It is a State obligation on the taxpayer for any VAT amount that has been paid on the purchase of goods and services used for its professional activities. In accounting terms, deduction allows business to buy products without causing them an impoverishment, since with the payment of the input tax tax credit arises of the same amount in business assets. However, this payment does have effects in terms of cash flow, since the credit will only be exercisable in the following VAT return, while the amount due may will have to be paid at the time of the transaction. In order to fulfil its role and to serve internal neutrality, the right of deduction must be integral and immediate, taking into account that it is an instantaneous tax with periodical declarations. The tax credit must arise automatically once the purchase is made, and thus preserve the asset balance for the total quantity of the right acquired, and be equal to the tax paid. Furthermore, in EU VAT the right to deduct is global and it is not calculated transaction by transaction. This feature achieves a higher degree of simplicity in the collection process, but can generate liquidity problems since it delays the exercise of the right of deduction in relation to the corresponding VAT returns.

**2.- The right of deduction is the fundamental mechanism of internal VAT neutrality. The limitations established in the VAT Directives must be interpreted restrictively.**

The right of deduction, together with the obligation to charge output tax in sales, allows a formal turnover tax to be converted into a consumption tax – by transferring the economic obligation to the taxable object, in such a way that the ability to contribute is that demonstrated by the final consumers and not the formal taxable persons. The right of deduction is the keystone that permits VAT to respect the internal dimension of the principle of neutrality. It prevents businesses and professionals from taking on the input tax paid as an additional cost of their economic activities, as they will experience the levy only temporarily until they

claim their tax credit in the VAT return. Deductions ensure that taxation does not vary depending on the length of the production and distribution chain, and ensures the equal treatment of the use of workforce or capital as production inputs. Moreover, this right makes the degree of vertical integration or the place of establishment irrelevant for the tax paid (as the deduction is allowed when exempt exports are performed), and eliminates the tax-on-tax effect that is characteristic of cumulative taxes. All these benefits can be summarised as follows: both businesses and consumers will be able to make their own economic decisions freely and without any interference caused by VAT.

The ECJ has confirmed this cause-effect relationship between the right of deduction and tax neutrality. Since its absence is contrary to the principle of neutrality, as it perverts the nature of VAT by converting it into a cost for producers and not a tax on consumption, there are no limitations to deduction allowed other than those explicitly established in the VAT Directives. Regarding the permitted exceptions, the Court applies a criterion of strict interpretation in connection with the principle of proportionality, according to which these mechanism limits that are key to VAT neutrality “should not go beyond what is necessary” in order to achieve the intended purpose.

### **3.- Member States cannot restrict the means of exercising the right of deduction in a way that infringes the principle of neutrality.**

The VAT Directive grants freedom to Member States to regulate ways of exercising the excess of input tax in a VAT return. However, this freedom is not absolute. The VAT Directive recognises two categories: compensation and refund. The intention is to provide Member States with the benefits of greater liquidity by delaying exercising the tax credit. However, the ECJ has repeatedly stated that this duality of alternatives must be respectful of tax neutrality, and thus, cannot represent disproportionate financial risks for businesses and professionals, although it should allow the effective enforcement of the right of deduction. Establishing compensation as the only means of exercising deduction could mean that the lack of liquidity is prolonged that it would represent a real financial cost, thereby distorting the essential goal of this mechanism.

Therefore, tax neutrality does not allow compensation to be prolonged *sine die* by forbidding the possibility of claiming any kind of refund at any point. This would be especially non-neutral in cases where compensation was unfeasible, for example, when the taxpayer has ceased their economic activity and there is still

input tax that has not been reimbursed. Consequently, in our opinion there is no dichotomy between compensation and refund, because the only way to formulate a right of deduction consistent with internal tax neutrality would be, at the very least, to allow both. Compensation and refund should always be exercised through appropriate instruments that do not generate additional financial risks, such as returns made with public debt securities or if compensation of tax credits was to be made without realistic deadlines.

**4.- The principle of tax neutrality concerning the right of deduction has two main manifestations: the criterion of prospective use and the requirement that the products purchased are used in the taxable activity.**

The right of deduction arises from the tax charged on all goods and services purchased (or self-produced) by the taxable person and that are employed in his taxable activity. Only these expenses can be deducted, and not those destined for private or non-professional use. Otherwise, discrimination in the tax against final consumers would be introduced, as it would encourage them to become taxable persons with the aim of saving the amounts paid as VAT on purchases.

In order to exercise the right of deduction, it is not effectively necessary to use the product bought. The tax credit will not be lost, even if the items purchased were not used at all when this lack of use was motivated by conditions beyond the control of the taxpayer. The principle of neutrality requires that input VAT does not become a cost for the seller (or the producer) provided that it is used to purchase goods or services that are to be used prospectively. That is, when the purpose of the acquirer is to use it (and not only in a foreseeable way) in his economic activity.

**5.- The excessively restrictive criteria applied by the ECJ in order to be able to consider an expense as direct and immediately attributable to an active transaction and therefore deductible, can be, firstly, contradictory, and secondly, contrary to tax neutrality.**

The ECJ has stated on several occasions that in order to consider an expense attributable to a taxable transaction, this expense may present a direct and immediate link with the concrete operation or with the business activity as a whole. This link must be proved by the inclusion of the cost of the products purchased in the price charged by the taxable person. This conflicts with the possibility of expenses occurring once the transaction has already been made, and with the right

to deduct input VAT incorporated into those expenses. To consider that incurring a cost after the transaction is made means that it is not included in the sales price is a sufficient reason to deny its deductibility goes against the principle of internal neutrality. These expenses have not been made as a private consumer but for business purposes, and have only been generated subsequently. This theory has recently been contextualised by the Court, which has modified its own criteria stating a new rule that is much more respectful of tax neutrality: costs should be appropriate in order to be incorporated into the price, and in that case, input VAT will be deductible.

Nevertheless, in our opinion this rule should always be interpreted in conjunction with an additional functional or causal criteria, in order to prevent the right of deduction being applied freely by taxable persons, with regard to their decision of considering a cost as part of the selling price or not. The criterion of the necessary causal link, established by the ECJ, seems sufficient. Expenditure can be attributable to a taxable operation only when the existence of the expense depends on its involvement in the economic activity. According to tax neutrality, the costs incurred when they are not meant to be used in a taxable transaction must not be deductible. Therefore, both criteria should be applied: the necessary causal link and the appropriateness to be used for an economic activity. Meeting both requirements will determine the allocation of an input to a concrete transaction, or to the overall economic activity of the taxpayer, and the right of deduction will arise depending on the taxable nature of those activities. Being over-demanding with the interpretation of these criteria or applying a restrictive interpretation of them can impede the proper exercise of the right of deduction, distorting the nature of the tax and infringing internal neutrality.

**6.- Expenses for instrumental activities that are not subject to VAT should not be qualified as general costs. Their deductibility must meet a criterion of having a *medial* (or instrumental) link to the final transaction in which these activities are used. Allowing this *medial* allocation of expenses allocated to such transactions, and disallowing it when related to exempt operations when they also have an instrumental nature, represents a violation of the principle of tax neutrality that the ECJ has not been able to solve.**

Input VAT is only deductible when products are used prospectively for taxable transactions. If they are used for transactions of a substantial nature that are not subject to taxation, the VAT carried by those expenses will not be deductible in any case. However, the same is not true when the costs are related to

activities that, despite not being subject to VAT because they do not fall within the chargeable event, are intended to serve instrumentally for other economic activities (for example the cost of applying for a loan that is necessary for the development of the business operations). On these occasions, the ECJ has interpreted that such expenditure does not form part of those activities not subject to VAT, but are general costs of the taxable person.

This approach is not correct. These expenses should be deductible depending on the taxable nature of the final operation for which they have been paid. They should not be considered as general costs, as they may be specifically addressed to serve a group of economic activities and not others. A criterion of *medial* allocation should be used, without considering its original and close link with the non-subject operation that requires the cost, and shifting this link to the substantial final transaction for which the non-subject activity has been performed. This new criterion does not conflict with the necessity of a direct and immediate link, but displaces it, because the link will need to be analysed with regard to the relation between the substantial activity and the non-subject instrumental operation for which the cost has been incurred.

This theory is also valid when the non-subject transaction involves the supply of goods or services (for example, the transaction of an ongoing concern or the sale of shares). However, in the case of exempt transactions of an instrumental nature, the result is the opposite. The ECJ considers that there is a direct and immediate link with a non-taxable transaction, thus, expenditure is non-deductible. The principle of neutrality is infringed when the same transaction can be, depending on subtle nuances, not subject to VAT or exempt. This would entail different treatment for expenses attributable to operations that may essentially be identical. Although it seems hardly compatible with a literal interpretation of article 168 of the VAT Directive, in our opinion the treatment of instrumental operations, whether non-VAT-subject or exempt, should be the same: to carry out a *medial* allocation regarding the substantial activities that benefit from these functional operations. This is the only way of respecting VAT neutrality when it is understood to be part of the principle of equal treatment. This criterion makes it possible to deduct expenses with a clear business nature that may indirectly affect taxable transactions, instead of them becoming an additional cost for being considered strictly part of the price of the non-taxable instrumental operation. Other alternatives, like considering exempt transactions as non-subject, or just forbidding the *medial* criterion of instrumental operations, would create even more harmful neutrality infringements.



**7.- The doctrine of asset labelling concerning the mixed use of goods violates the principle of tax neutrality because it does not allow the increase of deductible input tax when the business use of goods or services increases. The new rule, introduced in article 168a of the VAT Directive, resolves these problems and should be applied to all cases of mixed use.**

The doctrine of asset labelling introduces three options for exercising the right of deduction in cases of mixed use of goods: integral deduction and self-charge of services, partial allocation and total allocation to private purposes. All should be respectful of tax neutrality. The result should be the same in every case: the final amount deducted should correspond to the proportion of effective use for taxable transactions, unless the taxable person would have preferred to exclude the good from the VAT sphere. This prevents the deduction of higher input VAT than the corresponding amount and, conversely, from input tax becoming a business cost. The non-application of the new regime of the mentioned article 168a, however, remains a major violation of neutrality in this system. The doctrine created by the ECJ that allows partial allocation according to the prospective use of the goods and also its full allocation to private purposes, does not establish any adjustment to increase the VAT deductible. If a partially allocated good is used in a higher proportion for private means, the taxable person will have to charge himself a taxable service for the same amount. However, if the opposite occurs, and there is an increase of business use, there is no possible adjustment leading to a larger deduction. The consequence is clear: the input VAT not deducted will be borne by the taxable person as if it were a normal cost of his taxable activities, and he will not be able to exercise a tax credit for increased business use.

The only alternative that would be respectful of tax neutrality would be for a full deduction to be made initially, and to adjust the private use by self-charging a supply of services for the input tax deducted, proportional to the use for private purposes. If the new regime is not applied, this is the most appropriate option to avoid input VAT becoming a business cost. However, it is not a completely neutral alternative, as it generates significant cash benefits for taxpayers choosing it, and ignores the criterion of the prospective use that should determine the right of deduction. The deadline in which the self-charging of services should eliminate the excess of input VAT deducted is the same as that applied for the adjustment of capital goods. During that period, the taxable person enjoys a circumstance of additional financial liquidity that only would be adjusted in the long run.

On the one hand, the new rule introduced by article 168a puts an end to the doctrine of asset labelling and the freedom of choice for taxpayers. On the other hand, applies discriminately the widespread use of partial allocation in accordance with the criterion of prospective use. The adjustments, in any sense, should be made through a similar mechanism to that which exists for the deduction of capital goods. This new regime resolves all the violations of the principle of neutrality that existed in the previous system. It prevents the anomaly of not deducting input VAT with the increase of business use, and also the advantage of liquidity of the initial entire deduction. The improvement of tax neutrality generated by the new regime makes it desirable in all cases, so we expect Member States not to restrict its use to the compulsory case of real estate. If establishing a more neutral VAT was not a high enough incentive, we expect that the increase in initial tax collection in order to avoid the advantage of liquidity for the taxpayer (when the taxpayer opts for full initial deduction, adjusted with self-supply of services) will encourage Member States to apply this rule widely. The principle of tax neutrality claims this is the case.

**8.- Taxable persons that perform non-subject operations within their business structure, as well as exempt and taxable transactions, are allowed to deduct input tax strictly related to taxable transactions. The difficulty of establishing general rules for the distribution of the right of deduction forces the VAT Directive to allow Member States a greater freedom in its determination, as well as the introduction of numerous exceptions that loosen the rules established.**

Tax neutrality on VAT requires deduction to be limited to expenditure attributable to taxable transactions. In the common situation of a taxable person that combines taxable and non-taxable operations (exempt or not subject to VAT) it is necessary to establish a distribution that leads to the right of deduction being exercised in an appropriate manner. This will disallow non-deducted input VAT to become a business cost when related with taxable transactions and, conversely, that no excessive tax credit is generated for VAT carried by expenditure allocated to non-economic or exempt activities, because this would result in a benefit for the taxpayer when purchasing as a final consumer.

The distribution rules used to distinguish between operations subject and not subject to VAT are discretionary for Member States. Conversely, to determine the deductibility of general costs used for both taxable and exempt transactions, the VAT Directive establishes a distribution formula based on the percentage of

turnover generated for each of them: the pro-rata. This criterion is far from being the prospective use rule, but is as valid as any other estimation. Furthermore, harmonised legislation gives Member States the freedom to modify and make variations to correct this criterion. Likewise, the VAT Directive generalises several mechanisms to correct situations that may alter the proper functioning of the pro-rata: special rules for subsidies, exclusion of specific incidental transactions that, because of their high volume, may distort the distribution – for example real estate transactions, capital goods or financial operations. All these exceptions and the ECJ's interpretation of them have a fundamental objective: to establish the appropriate modifications in order to respect the principles of tax neutrality through the proper exercise of the right of deduction, which will be restricted to expenditure used in taxable transactions.

## **Chapter V conclusions: Main exceptions to internal tax neutrality in the VAT Directive**

**1.- The superiority of other values or interests can mean the principle of tax neutrality is overlooked, and because of that in the VAT Directive we can find several exceptions to the general VAT system.**

Tax neutrality is the guiding principle of VAT, but is not the only principle that is important in its configuration. A large range of motivations, mostly political but also legal, have influenced the Community legislator to enable a set of exclusions and VAT exceptions that may generate obstacles and tax conditionings. Despite the efforts made by the European Commission in order to correct many of these infringements of tax neutrality provoked by these anomalous rules, the difficulty of reaching agreements that has occurred due to the rule of unanimity in tax harmonisation has paralysed many of these proposals.

In some cases, Member States have managed to maintain various exclusions that existed in their national legislation before certain dates. They may exclude some goods from the right to deduct input VAT (standstill clauses) or keep some reduced rates that, although they should be provisional, seem to remain definitive. On other occasions, the VAT Directive has introduced some regimes that, for various reasons, are contrary to tax neutrality. For reasons of general interest, technical matters, the fight against fraud, increasing efficiency in tax collection or improving the economic cycle, some deductions may be forbidden, some taxes reduced to encourage particular consumptions, or some taxable events may be exempted. All these exceptions, while more or less justified, violate tax neutrality by conditioning the process of free economic decision making, and distort the appropriate functioning of the internal market.

There are exceptions, such as limitations on the right of deduction, which could achieve their objectives without being as harmful to tax neutrality. For example, allowing taxable persons to submit evidence that disproves the presumption established for certain types of products (those are characterised for presenting a risk of being used privately), that excludes them from the right of deduction.

**2.- Exceptions to the common VAT system have to be interpreted strictly in order to minimise its impact on the nature and functioning of the tax. This interpretation criterion has become a basic rule for the ECJ.**

The various rules that impede the normal functioning of VAT constitute an infringement of tax neutrality. The ECJ has established, thus, that their interpretation must be strict, that is, restricted but without making it meaningless. Thereby, it is limited, as far as possible, to expanding the consequences harmful for tax neutrality that these exceptions entail. This criterion is especially important when transposing VAT Directives in national laws, and in the particular rules that Member States may introduce. In these cases, the freedom given to Member States or the lack of precision in harmonised legislation cannot be used to expand the exceptions beyond their scope. This analysis will have to take into consideration not only the Law itself, but also its spirit. Thus, the principle of tax neutrality, modulated with the proportionality principle, must guide this criterion of interpretation in order to achieve the objectives of the exceptions, but with as few obstacles to competition as possible.

If the exceptions are limited or restricted by any kind of requirement, this should not be interpreted restrictively, since compliance limits the obstacles caused by the exceptions. With standstill clauses, any hint of a general application should lead to them being declared contrary to the VAT Directive. Similarly, in the case of zero rates, the requirement of being introduced to the benefit of final consumers has to be interpreted broadly, just to limit the anomaly established in the tax, which should be levied generally to all goods and services.

**3.- Strict interpretation must not render meaningless the exceptions established by the VAT Directive, nor allow a wrong configuration of an exclusion to the general tax regime, being applied according to this criterion, to cause a deeper violation of tax neutrality.**

The criterion of restrictive interpretation is intended to avoid the widening of exceptions to VAT neutrality, but should not impede the effective implementation of these exclusions, which have been expressly established by the VAT Directive. This idea has relaxed the interpretation rule of the ECJ, to the point of changing the term “restrictive” to “strict”. The difference between these terms is reflected in the exceptions that are wrongly formulated, where a literal interpretation would provoke an infringement of tax neutrality understood as part of the principle of equal treatment. From the very moment in which the Community legislator has decided to establish an exception to the neutral character of the tax, this violation is “formalised”, or becomes fixed. This implies obstacles to free competition that we have to assume as “desired”, and we may then only hope that the effects not be repeated, and its consequences be limited.

In the various ECJ case-laws in which an exemption or a reduced rate unjustifiably discriminates an activity over another tax, neutrality requires for this unequal treatment to be corrected, even if it means applying this privilege to a product that, originally, was not permitted to enjoy such exception. Two products that meet the same needs and that are considered by consumers to be similar cannot be treated in a different way for VAT exceptions, as this would equate to a distortion of the freedom of choice for consumers. The main problem is that the VAT Directive may establish a direct attack on tax neutrality, for establishing that a product, for example a book, for being provided in electronic format, cannot enjoy the same reduced rate that would be applicable if it was delivered in physical format. Applying a reduced rate distorts consumption decisions, but discriminating goods in such a direct way dramatically affects final demand. It is difficult to find a way to interpret this restriction in order to be respectful of tax neutrality, as the exception itself establishes privileges for some goods over others. It is necessary to change the VAT Directive in order that the exceptions to the general VAT system be applied in a neutral way. Therefore, reduced rates should be applicable when the goods are presented electronically if such an advantage can too be enjoyed in when sold in their physical format.

**4.- The application of tax neutrality when understood as part of the principle of equal treatment must take into account the point of view of an average consumer.**

The mandatory transposition of the VAT Directive that the Member States have to carry out to their national legislations leads to different judgments of which products are eligible for an exclusion of VAT. This freedom has to be used in accordance with tax neutrality and give an equal treatment to those goods that meet the same needs of consumers. The ECJ has confirmed this criterion and has established that it must take into account the point of view of the average consumer, their knowledge and familiarity with the product. This perception can be measured, for example in the case of electronic services, by the level of technological immersion, or in the case of slot machines, for the understanding of the risk and benefit provided by each game.

**5.- Certain types of exceptions due to historical or transitory reasons may work under the “gained neutrality” regime, so that any reduction of its**

**scope of application is binding for the Member States and prevents them from returning to its original content.**

Both standstill clauses and reduced rates of a transitory nature base their legitimacy on historical reasons and on a lack of harmonisation rules in concrete aspects of VAT. These represent some of the most important violation of tax neutrality, as they create privileges or disadvantages of a strictly national application. Together with the strict interpretation that applies to all exceptions to VAT system, and that prevents their scope being extended beyond its permitted content, its temporal nature creates an additional restriction, which I have called the criterion of “gained neutrality”. The amendments introduced by Member States to reduce the scope of an exception, be it by reducing the amount of products to which it is applied is reduced, or by reducing its intensity (in the case of reduced rates because they were raised to a level closer to the general reduced rate established by the Directive), become fixed and definitive. Member States are not allowed to return to the original situation, since steps taken towards a regime that is more respectful of tax neutrality cannot be reverted. It thus becomes “gained neutrality”.

This entails a protection of the changes that improve the functioning of VAT and that limit tax determinants and market obstacles, something that should be praised. However, this may also have a potentially perverse consequence. If, for reasons of the economic situation, a Member State can renounce an exception temporarily, the criterion of “gained neutrality” may become an incentive not to eliminate it, not even temporarily, so as not to lose this capacity recognised by the VAT Directive.

**6.- Exemptions and reduced rates justified on the grounds of general interest may be counterproductive. The benefits that they are thought to have, on some occasions, will be of minor importance compared to the loss of tax revenue and the obstacles to the functioning of the market that they generate.**

One of the most common justifications for introducing exemptions and reduced rates in VAT legislation is its use for the general interest, through the redistribution of wealth and the promotion of employment. We cannot deny that the introduction of these measures for products that represent a higher percentage of the spending of low-income households may reduce the theoretical regressive nature of VAT. Nevertheless, the result of these measures may be worse than if they were not established. Reducing the rate of foodstuffs or exempting them from

VAT, given their low price elasticity, will not represent a significant increase in demand. Furthermore, the saving from the absence of VAT, or a lower rate, will not be exclusive for lower-wealth people, but also for those with higher incomes. Removing this tax benefit would mean increasing tax revenue in the amount not being paid by all consumers, not only those from low-income households. This additional revenue could be used to lower the general VAT rate, but also to develop a programme of direct income transfers intended to alleviate cases of economic privation or shortages without introducing obstacles in the market or altering the relative prices of the goods.

In the case of reduced rates for labour intensive services, empirical findings show that employment has not been significantly boosted and nor has the black economy been substantially reduced. However, they provide a competitive advantage to the businesses that enjoy this tax benefit with regard to the rest of goods and services that provide economic utility to consumers.

**7.- The use of exceptions to the general VAT system to encourage certain behaviours considered “desirable” gives Member States an excess of discretion that leads to further infringements of tax neutrality. Moreover, they are normally introduced regardless of the price elasticity of the products to which they are applied or that may be the potential beneficiaries of these tax benefits, to the point that the results may be negligible or even counterproductive.**

In what could be considered as an excessive paternalism, exemptions and reduced rates are used to encourage certain behaviours generating positive externalities and to discourage those that are harmful to society. Not specifying the products that are likely to be privileged by these tax benefits may mean that some other activities that compete with them, such as theatre and cinema, are treated differently, distorting competition. Furthermore, in the introduction of these exceptions it is rare for the price elasticity of the activity whose consumption is to be encouraged to be taken into account. Often, as occurs with the opera, reduced taxation may not have a real effect of increasing demand. It even may cause additional tax inconsistencies. If a highly inelastic good or service is consumed mostly by wealthy consumers, lowering the tax with the aim of expanding its enjoyment to low-income classes may be unsuccessful, and entail a transfer of



wealth (or income) to those who are already enjoying being privileged with a reduced VAT rate.

**8.- Exemptions for technical reasons can serve as an excuse to avoid improving administrative and tax collection procedures, or may hide a privilege to specific economic sectors.**

Several exemptions made for technical reasons are no longer justified. Some have not been implemented in a Member State, as is the case with the minimum VAT threshold for taxable persons, which is not applicable in Spain. Other activities have found a way to be taxed and collected, as occurs with New Zealand's GST in financial services. It is highly recommendable to use advanced procedures of tax administration and collection that allow VAT to be applicable generally to all goods and services. In the case of the threshold exemption, the competitive advantage of these businesses would not be reasonable if there is a possibility of eliminating it by improving administrative mechanisms. Similarly, the exemption for financial services could be studied from the point of view of tax collection methods in other countries. Although it is not our aim to address in which ways these exceptions should be amended, we do have to report that only circumstances that are impossible to solve with the general VAT system justify exceptions or privileges of such magnitude.

**9.- The introduction of exceptions to the general VAT system, such as exemptions and reduced rates, cause the relative prices of products to be altered, modifying the freedom to make economic decisions and generating obstacles that benefit certain activities and harm others. Although they are all "desired" violations of tax neutrality that are included in the VAT Directive, they depart dramatically from the compliance of VAT's main guiding principle.**

VAT, as a neutral tax, is a general tax on consumption applicable to all products and with a unique rate. Exemptions and reduced rates conflict the two cornerstones of VAT. The lack of general and uniform application of VAT to different goods and services causes the relative prices of products taxed to be changed. This drives consumption trends to specific economic sectors, in a way that is different from how things would occur in the market if there was no VAT. Therefore, reduced rates and exemptions alter the fair competition of the various economic sectors, benefitting some operators at the expense of others.

Despite the fact a tax on consumption will always run at the expense of elastic products, given the varying price elasticity of products, there are some proposals that amend the existing VAT regulation to make it completely (or mostly) respectful to its guiding principle: tax neutrality. Some can be ruled out, such as those that are impossible to implement (or unacceptable according to public opinion, as has happened with establishing VAT rates according to the rule of inverse elasticity. In the case of exemptions, our opinion is that they should be abolished from the VAT Directive, so we would achieve a real VAT of general application. Regarding tax rates, the most neutral and possible option is the implementation of a single rate for all products, that would make VAT behave as a tax on consumption reducing disposable income in the percentage of the tax rate, without altering relative prices. These proposals would mean VAT was not conditioning economic decision-making or distorting the functioning of the market, that is, would mean VAT was respecting the principle of tax neutrality.

**10.- Exemptions without right of deduction: *cui prodest*? Not allowing a tax credit on input tax entails a degeneration of the nature of VAT as a tax on consumption. This means there are no real VAT exemptions on the purchase of a product, but only on a stage of the production chain. The indirect charge of the non-deducted input tax that would be included in the selling price is not known. Why? To minimise the loss of tax revenue.**

Exempt businesses are not allowed to deduct the input VAT paid in the purchased destined to these transactions. Because of that, they have to incorporate as a business cost the VAT generated in the previous stages of the production chain. This produces the tax-on-tax effect and encourages employing labour instead of capital. The most relevant consequence of the non-deductibility of input tax is that the acquisition of exempt goods by consumers will not be VAT-free. Thus, VAT is no more a tax on consumption, but degenerates into a tax on the purchases of the exempt trader, or a turnover tax in which the previous taxpayers are not exempt, and the VAT they charge cannot be deducted. The reason is simple: this system avoids the main consequence of tax exemptions, which is to prevent the taxation of certain activities at the expense of a reduction in tax revenue.

In addition, as part of the business costs, the taxable person, in a greater or lesser extent depending on the price elasticity of the product sold, will charge this non-deducted VAT to the consumer hidden as part of the selling price. The result is that consumers keep assuming much of the tax of the product, and VAT becomes a non-neutral tax that conditions the decision-making of businesses and

professionals, altering their choices about vertical integration and the mix of production factors they use in their activity. In this regard, exemptions without deduction are the great paradox of VAT, because they are not true tax exemptions and they infringe tax neutrality. Although the desirable solution would be to eliminate all exemptions from the VAT Directive, we consider a lesser evil their transformation into zero rates.

**11.- The proposals we have made would improve VAT and would eliminate obstacles to the market, complying with the principle of tax neutrality in its different dimensions. However, there is one fundamental barrier that has been hindering the progress of tax neutrality: the unanimity rule applicable to tax harmonisation.**

The proposals we have made for EU VAT in order to make it more respectful of tax neutrality, which have, in many cases, the support of authoritative voices, with some even supported by the European Commission, require approval by the Member States according to the rule of unanimity. We should not be naïve; the difficulty in reaching such political agreements on tax matters may prevent legislative changes that, from a technical and legal point of view, would be absolutely desirable with regard to the principle of tax neutrality. The unanimous decision that is required paralyses many modifications for a wide variety of reasons. We believe, however, that the beneficial effects in terms of efficiency and economic growth, market competitiveness and, in some cases, tax collection, should encourage Member States to advance in the compliance of this principle.

We should demand our leaders to make such improvements. However, it is highly probable that in the remote case in which they decided to provide citizens with this service, they would agree to make this service VAT exempt.

# BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES

---

## 1.- FUENTES NORMATIVAS

### 1.1.- DIRECTIVAS DE ARMONIZACIÓN DEL IVA

Primera Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocio.

Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocio – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Tercera Directiva 69/463/CEE del Consejo, de 9 de diciembre de 1969 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Introducción del impuesto sobre el valor añadido en los Estados miembros.

Cuarta Directiva 71/401/CEE del Consejo, de 20 de diciembre de 1971, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Introducción del impuesto sobre el valor añadido en Italia.

Quinta Directiva 72/250/CEE del Consejo, de 4 de julio de 1972, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Introducción del impuesto sobre el valor añadido en Italia.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme.

Octava directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — modalidades de devolución del

Impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país.

Novena Directiva 78/583/CEE del Consejo, de 26 de junio de 1978, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

Décima Directiva 84/386/CEE del Consejo, de 31 de julio de 1984, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido al arrendamiento de bienes muebles corporales.

Undécima Directiva 80/368/CEE del Consejo, de 26 de marzo de 1980, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Exclusión de los departamentos franceses de Ultramar del ámbito de aplicación de la Directiva 77/388/CEE.

Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.

Decimoquinta Directiva 83/648/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1983, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Informe de la demora para la entrada en vigor del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido en la República Helénica.

Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE.

Directiva 92/77/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE (aproximación de los tipos del IVA).

Directiva 92/111/CEE del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, que modifica la Directiva 77/388/CEE en materia del impuesto sobre el valor añadido y por la que se establecen medidas de simplificación.

Directiva 94/5/CE del Consejo, de 14 de febrero de 1994, por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE - Régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

- Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al Impuesto sobre el Valor Añadido - ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación.
- Directiva 1999/85/CE del Consejo, de 22 de octubre de 1999, que modifica la Directiva 77/388/CEE, por lo que se refiere a la posibilidad de aplicar, con carácter experimental, un tipo reducido del IVA sobre los servicios de gran intensidad de mano de obra.
- Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.
- Directiva 2006/79/CE del Consejo, de 5 de octubre de 2006, relativa a las franquicias aplicables a la importación de mercancías objeto de pequeños envíos sin carácter comercial provenientes de terceros países.
- Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.
- Directiva 2006/138/CE, de 19 de diciembre de 2006, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido en lo que se refiere al período de vigencia del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.
- Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.
- Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.
- Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.
- Directiva 2009/47/CE del Consejo, de 5 de mayo de 2009, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido, que elimina el carácter transitorio de los tipos reducidos sobre los servicios intensivos en factor trabajo.

Directiva 2009/132/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, que delimita el ámbito de aplicación del artículo 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del impuesto sobre el valor añadido de algunas importaciones definitivas de bienes.

Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, por la que se modifican diversas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Directiva 2010/88/UE del Consejo, de 7 de diciembre de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que se refiere a la duración de la obligación de respetar un tipo normal mínimo, hasta el 31 de diciembre de 2015.

## **1.2.- DIRECTIVAS DE ARMONIZACIÓN SOBRE IMPUESTOS ESPECIALES Y OTROS IMPUESTOS INDIRECTOS**

Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, por la que se modifica la Directiva 69/335/CEE relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos impositivos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

Directiva 95/60/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa al mercado fiscal del gasóleo y del queroseno.

Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales.

Directiva del Consejo 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.

Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, sobre la estructura y los tipos de impuesto especial aplicados a las labores del tabaco, que deroga las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y la Directiva 95/59/CE.

### **1.3.- DIRECTIVAS DE ARMONIZACIÓN SOBRE IMPOSICIÓN DIRECTA**

Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

Directiva 2005/56/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a las fusiones transfronterizas de las sociedades de capital.

Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro.

Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

### **1.4.- REGLAMENTOS DEL CONSEJO DE LA UE**

Reglamento (CE) n° 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n° 218/92.

Reglamento (CE) n° 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Reglamento (CE) n° 143/2008 del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por el que se modifica el Reglamento (CE) n° 1798/2003 en lo que se refiere a la introducción de modalidades de cooperación administrativa y al intercambio de información en relación con las normas sobre el lugar de prestación de servicios, los regímenes especiales y el procedimiento de devolución del impuesto sobre el valor añadido.



Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

Reglamento nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Reglamento (UE) nº 1175/2011, de 16 de noviembre de 2011, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1466/97 del Consejo, relativo al refuerzo de la supervisión de las situaciones presupuestarias y a la supervisión y coordinación de las políticas económicas.

## **2.- PRINCIPALES DOCUMENTOS COMUNITARIOS**

### **2.1.- COMUNICACIONES DE LA COMISIÓN EUROPEA**

COM (65) 144 final, de 14 de abril de 1965, *Proposal for a second Council directive for the harmonization among Member States of turnover tax legislation, concerning the form and the methods of application of the common system of taxation on value added.*

COM (73) 950, de 29 de junio de 1973, *Proposal for a sixth Council Directive on the harmonization of Member States concerning turnover taxes Common system of value added tax: Uniform basis of assessment.*

COM (82) 399 final, de 24 de junio de 1982, *Strengthening the internal market.*

COM (82) 402 final, de 5 de julio de 1982, *Proposal for a fourteenth council directive on the harmonization of the laws of the member states relating to turnover taxes - deferred payment of the tax payable on importation by taxable persons.*

COM (82) 870 final, de 25 de enero de 1983, *Proposal for a twelfth council directive on the harmonization of the laws of the member states relating to turnover taxes - common system of value added tax: expenditure not eligible for deduction of value added tax.*

COM (84) 84 final, de 29 de febrero de 1984, *Amendment to the proposal for a Twelfth Directive relating to the common system of valued added tax: expenditure not eligible for deduction of value added tax.*

COM (85) 310 final, de 14 de junio de 1986, *Completing the Internal Market: White Paper from the Commission to the European Council.*

- COM (86) 300 final, de seis de agosto de 1986, *Primer informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo relativo a la aplicación del Libro Blanco de la Comisión sobre la realización del Mercado Interior.*
- COM (87) 203 final, de 22 de junio de 1987, *Segundo informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo relativo a la aplicación del Libro Blanco de la Comisión sobre la realización del Mercado Interior.*
- COM (87) 320 final, de 21 de agosto de 1987, *Plena realización del Mercado Interior - aproximación de los tipos de gravamen y armonización de la estructura de los impuestos indirectos.*
- COM (87) 323 final, de 21 de agosto de 1987, *Plena realización del mercado interior - implantación de un mecanismo de compensación del IVA para las ventas intracomunitarias, documento de trabajo de la Comisión.*
- COM (87) 321 final, de 18 de septiembre de 1987, *Propuesta de directiva del Consejo por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la directiva 77/388/CEE - aproximación de los tipos del IVA.*
- COM (87) 324 final, de 18 de septiembre de 1987, *Propuesta de directiva del Consejo por la que se establece un procedimiento de convergencia de los tipos impositivos del impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales.*
- COM (87) 322 final, de 22 de septiembre de 1987, *Propuesta de directiva del Consejo por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y se modifica la Directiva 77/388/CEE- supresión de las fronteras fiscales.*
- COM (88) 846 final, de 3 de febrero de 1989, *Propuesta de directiva del consejo por la que se completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y por la que se modifican los artículos 32 y 28 de la directiva 77/388/CEE - régimen especial aplicable a los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.*
- COM (89) 260 final, de 14 de junio de 1989, *Plena realización del mercado interior y aproximación de los impuestos indirectos, Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo.*
- COM (94) 58 final, de 15 de abril de 1994, *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE y por la que se establecen nuevas medidas de simplificación referentes al Impuesto sobre el Valor Añadido -ámbito de aplicación de determinadas exenciones y modalidades prácticas de aplicación -.*
- COM (96) 328 final, de 22 de julio de 1996, *A common system of VAT. A programme for the Single Market.*

- COM (98) 377, final, de 17 de junio de 1998, *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que se refiere al régimen del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido.*
- COM (2000) 348 final, de 7 de junio de 2000, *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo - Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior.*
- COM (2002) 247 final, de 22 de mayo de 2002, *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento, Un proyecto para la Unión Europea.*
- COM (2002) 728 final, de 4 de diciembre de 2002, *Comunicación de la Comisión sobre la arquitectura institucional. Para la Unión Europea. Paz, Libertad, Solidaridad.*
- COM (2003) 614 final, de 20 de octubre de 2003, *Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo - Balance y actualización de las prioridades de la estrategia en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA).*
- COM (2004) 728 final, de 29 de octubre de 2003, *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE a fin de simplificar las obligaciones en lo que respecta al impuesto sobre el valor añadido.*
- COM (2004) 246 final, de 15 de abril de 2004, *Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común de impuesto sobre el valor añadido.*
- COM (2007) 380 final, de 5 de julio de 2007, *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre los tipos del IVA distintos del tipo normal.*
- COM (2007) 677 final, de 7 de noviembre de 2007, *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican diversas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, centrándola en los bienes inmuebles dado que eran aquéllos en los que manifestaban unas distorsiones más considerables.*
- COM (2008) 109 final, de 22 de febrero de 2008, *Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre medidas para modificar el sistema de IVA a fin de combatir el fraude.*
- COM (2009) 544, de 22 de octubre de 2009, *Programa de Acción para la Reducción de las Cargas Administrativas en la Unión Europea Planes de reducción sectoriales y acciones en 2009.*
- COM (2010) 245, de 19 de mayo de 2010, *Una Agenda Digital para Europa.*
- COM (2010) 695 final, de 1 de diciembre de 2010, *Libro Verde sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz.*

- SEC (2010) 1455 final, de 1 de diciembre de 2010, *Commission Staff Working Document. Accompanying document to the Green Paper on the future of VAT. Towards a simpler, more robust and efficient VAT system.*
- COM (2011) 121 final, de 16 de marzo de 2011, *Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS).*
- COM (2010) 331 final, 24 de junio de 2011, *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo que respecta a la duración de la obligación de respetar un nivel mínimo del tipo impositivo normal.*
- COM (2011) 594 final, de 28 de septiembre de 2011, *Propuesta de Directiva del Consejo, relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE.*
- COM (2011) 851 final, de 6 de diciembre de 2011, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo: sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, robusto, eficaz y adaptado al mercado único.*

## **2.2.- OTROS DOCUMENTOS COMUNITARIOS**

- High Authority of the European Coal and Steel Community, *Order N° 1-53*, de 5 de marzo de 1953.
- High Authority of the European Coal and Steel Community, *Report on the problems raised by the different turnover tax systems applied within the common market*, Luxemburgo, 8 de abril de 1953 (Tinbergen Report ).
- The EEC Reports on Tax Harmonisation: The Report of the Fiscal and Financial Committee and the Report of the Subgroups A, B and C. An Unofficial translation prepared by Dr. H. Thurston*, IBFD, Amsterdam, 1963.
- Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea (*Informe Neumark*), *Documentación Económica*, N° 53, Gabinete de Estudios de la Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid, 1965.
- Decisión 2000/186/CE del Consejo, de 28 de febrero de 2000 por la que se autoriza a la República Federal de Alemania a establecer medidas de inaplicación de los artículos 6 y 17 de la Directiva 77/388/CEE.
- TAXUD, Copenhagen Economics, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union. Final report*, 21 de junio de 2007.

TAXUD, *Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, Final Report, de 21 de junio de 2007, Copenhagen Economics.

*Review of existing legislation on VAT reduced rates*, Consulta pública de 11 de marzo de 2008.

*Summary report of the outcome of the public consultation “review of existing legislation on vat reduced rates”*, TAXUD-D1, de 24 de febrero de 2009.

Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria, 2 de marzo de 2012

*Consultation paper: Review of existing legislation on VAT reduced rates*, TAXUD/C1, proceso de consulta abierto por la Comisión en 2012

*Council conclusions on the future of VAT*, Conclusiones del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la UE, de 15 de mayo de 2012,

Recurso interpuesto el 6 de septiembre de 2013 por la Comisión Europea en el asunto C-479/13, *Comisión Europea contra República Francesa*.

Recurso interpuesto el 18 de septiembre de 2013 por la Comisión Europea en el asunto C-502/13, *Comisión Europea contra el Gran Ducado de Luxemburgo*.

### **3.- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA Y CONCLUSIONES DE LOS ABOGADOS GENERALES**

#### **3.1.- CONCLUSIONES DE LOS ABOGADOS GENERALES DE LA UNIÓN EUROPEA**

Conclusiones del Abogado General JACOBS, F.G., presentadas el 30 de abril de 1991 en el asunto C-97/90, *Lennartz*.

Conclusiones del Abogado General JACOBS, F.G., presentadas el 10 de noviembre de 1992 en el asunto C-193/91, *Mohsche*.

Conclusiones del Abogado General LENZ, C. O., presentadas el 26 de enero de 1995 en el asunto C-4/94, *BLP Group*.

Conclusiones del Abogado General JACOBS, F.G., presentadas el 6 de abril de 1995 en el asunto C-291/92, *Armbrecht*.

Conclusiones del Abogado General JACOBS, F. G., presentadas el 13 de noviembre de 1997 en el asunto C-43/96 A, *Comisión contra República Francesa*.

Conclusiones del Abogado General SAGGIO, A., presentadas el 30 de septiembre de 1999 en el asunto C-98/98, *Midland Bank*.

Conclusiones del Abogado General JACOBS, F.G., presentadas el 13 de abril de 2000 en el asunto C-408/98, *Abbey National plc*.

Conclusiones del Abogado General JACOBS, F. G., presentadas el 13 de diciembre de 2001 en el asunto C-267/00, *Zoological Society of London*.

Conclusiones del Abogado General RUÍZ-JARABO COLOMER, D., presentadas el 4 de mayo de 2004 en el asunto C-284/03, *Temco Europe S.A.*

Conclusiones del Abogado General JACOBS, F.G., presentadas el 4 de febrero de 2005, asunto C-465/03, *Kretztechnik AG*.

Conclusiones del Abogado General RUÍZ-JARABO COLOMER, D., presentadas el 22 de febrero de 2005 en el asunto C-498/03, *Kingscrest Associates Ltd, Montecello Ltd contra Commissioners of Customs & Excise*.

Conclusiones del Abogado General JACOBS, F.G., presentadas el 20 de enero de 2005 en el asunto C-434/03, *Charles y Charles-Tijmens*

Conclusiones de la Abogado General KOKOTT, J., presentada el 4 de mayo de 2006 en el asunto C-251/05, *Talacre Beach Caravan Sales*

Conclusiones del Abogado General LÉGER, PH., presentadas el 15 de junio de 2006 en el asunto C-72/05, *Hausgemeinschaft Jörgund Stefanie Wollny contra Finanzamt Landshut (Wollny)*.

Conclusiones del Abogado General MAZÁK, J., presentadas el 11 de diciembre de 2007 en el asunto C-437/06, *Securenta*.

Conclusiones del Abogado General POIARES MADURO, L. M., presentadas el 12 de junio de 2008 en el asunto C-288/07, *Isle of White Council y otros*.

Conclusiones de la Abogado General SHARPSTON, E., presentadas el 11 de diciembre de 2008 en el asunto C-460/07, *Sandra Puffer*.

Conclusiones del Abogado General MENGIOZZI, P., presentadas el 22 de diciembre de 2008 en el asunto C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO)*.

Conclusiones del Abogado General MENGIOZZI, P., presentadas el 12 de febrero de 2009 en el asunto C 29/08, *Skatteverket contra AB SKF*.

Conclusiones de la Abogado General KOKOTT, J., presentadas el 1 de marzo de 2010 en el asunto C-334/10, *X*.

Conclusiones del Abogado General MENGIOZZI, P., presentadas el 28 de enero de 2010 en los asuntos acumulados C-538/08 y C-33/09, *X Holding y Oracle Nederland*

Conclusiones del Abogado General JÄÄSKINEN, N., presentadas el 25 de octubre de 2012 en el asunto C-360/11, *Comisión Europea contra Reino de España*

Conclusiones de la Abogado General SHARPSTON, E., presentadas el 10 de abril de 2014 en el asunto C-92/13, *Gemeente's Hertogenbosch*.

Conclusiones del Abogado General MENGOSZI, P., presentadas el 14 de mayo de 2014 en el asunto C-219/13, *K Oy*.

### **3.2.- SENTENCIAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (STJCE/STJUE)**

- Sentencia de 12 de junio de 1979, *Nederlandse Spoorwegen*, asunto C-126/78.
- Sentencia de 19 de enero de 1982, *Becker*, asunto C-8/81.
- Sentencia de 1 de abril 1982, *Hong Kong Trade*, asunto C-89/81.
- Sentencia de 14 de febrero de 1985, *Rompelman*, asunto C-268/83.
- Sentencia de 27 de noviembre de 1985, *Rousseau Wilmot*, asunto 295/84.
- Sentencia de 15 de mayo de 1986, *Marguerite Johnston contra Chief Constable of the Royal Ulster Constabulary*, asunto C-222/84.
- Sentencia de 4 de febrero de 1988, *Comisión contra Bélgica*, asunto C-391/85.
- Sentencia de 3 de marzo de 1988, *Bergandi*, asunto C-252/86.
- Sentencia de 21 de junio de 1988, *Comisión de las Comunidades Europeas contra República de Irlanda*, asunto C-415/85
- Sentencia de 21 de junio de 1988, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte*, asunto C-416/85
- Sentencia de 21 de septiembre de 1988, *Comisión contra República Francesa*, asunto C-50/87.
- Sentencia de 13 de julio de 1989, *Wisselink*, asuntos acumulados C-93/88 y C-94/88.
- Sentencia de 5 de diciembre de 1989, *ORO Amsterdam Beheer en Concerto*, asunto C-165/88.
- Sentencia de 13 de diciembre de 1989 *Salvatore Grimaldi contra Fonds des maladies professionnelles*, asunto C-322/88.
- Sentencia de 19 de marzo de 1991, *Giant NV contra Gemeente Overijse*, asunto C-109/90.
- Sentencia de 20 de junio de 1991, *Polysar Investments Netherlands*, asunto C-60/90.
- Sentencia de 11 de julio de 1991, *Lennartz*, asunto C-97/90.
- Sentencia de 31 de marzo de 1992, *Dansk Denkavit y Poulsen Trading*, asunto C-200/90.
- Sentencia de 7 de mayo de 1992, *Bozzi*, asunto C-347/90.

- Sentencia de 25 de mayo de 1993, *Mohsche*, asunto C-193/91.
- Sentencia de 22 de junio de 1993, *Sofitam SA* (anteriormente *Satam SA*), asunto C-333/91.
- Sentencia de 14 de febrero de 1995, *Finanzamt Koeln-Altstadt contra Roland Schumacker*, asunto C-279/93.
- Sentencia de 6 de abril de 1995, *BLP Group*, asunto C-4/94.
- Sentencia de 6 de julio de 1995, *BP Soupergaz*, asunto C-62/93.
- Sentencia de 4 de octubre de 1995, *Armbretch*, asunto C-291/92.
- Sentencia de 11 de julio de 1996, *Règie Dauphinoise-Cabinet A. Forest SARL*, asunto C-306/94.
- Sentencia de 11 de agosto de 1995, *Bulthuis-Griffioen*, asunto C-453/93.
- Sentencia de 26 de septiembre de 1996, *Enkler/Finanzamt Homburg*, asunto C-230/94.
- Sentencia de 29 de septiembre de 1996, *Inzo*, asunto C-110/94.
- Sentencia de 17 de septiembre de 1997, *Solisnor-Estaleiros Navais*, asunto C-130/96.
- Sentencia de 18 de diciembre de 1997, *Garage Molenheide y otros*, asuntos C-286/94, C-340/98, C-401/95 y C-47/96.
- Sentencia de 15 de enero de 1998, *Ghent Coal Terminal*, asunto C-37/95.
- Sentencia de 7 de mayo de 1998, *Comisión contra el Reino de España*, asunto C-124/96.
- STJCE de 11 de junio de 1998, *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises*, asunto C-361/96.
- Sentencia de 11 de junio de 1998, *Fischer*, asunto C-283/95.
- Sentencia de 18 de junio de 1998, *Comisión contra República Francesa*, asunto C-43/96.
- Sentencia de 14 de julio de 1998, *Commissioners of Customs&Excise y First National Bank of Chicago*, asunto C-172/96.
- Sentencia de 25 de febrero de 1999, *CPP*, asunto C-349/96.
- Sentencia de 8 de junio de 1999, *Pelzl y otros*, asuntos C-388/97, C-344/97 y C-390/97.
- Sentencia de 7 de septiembre de 1999, *Gregg y Gregg*, asunto C-216/97.
- Sentencia de 5 de octubre de 1999, *Royscot y otros*, asunto C-305/97.
- Sentencia de 21 de marzo de 2000, *Galbafrija y otros*, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98.
- Sentencia de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, asunto C-98/98.
- Sentencia de 8 de junio de 2000, *Schloßstraße*, asunto C-396/98.
- Sentencia de 8 de junio de 2000, *Breitsohl*, asunto C-400/98.



- Sentencia de 19 de septiembre de 2000, *Ampafrance y Sanofi*, asuntos acumulados C-177/99 y C-181/99.
- Sentencia de 14 de noviembre de 2000, *Floridienne y Berginvest*, asunto C-142/99.
- Sentencia de 11 de enero de 2001, *Comisión contra República Francesa*, asunto C-76/99.
- Sentencia de 18 de enero de 2001, *Stockholm Lindöpark*, asunto C-150/99.
- Sentencia de 18 de enero de 2001, *Comisión contra el Reino de España*, asunto C-83/99.
- Sentencia de 22 de febrero de 2001, *Abbey National plc*, asunto C-408/98.
- Sentencia de 8 de marzo de 2001, *Bakcsi*, asunto C-415/98.
- Sentencia de 3 de mayo de 2001, *Comisión contra República Francesa*, asunto C-481/98.
- Sentencia de 14 de junio de 2001, *Comisión contra República Francesa*, asunto C-345/99.
- Sentencia de 14 de junio de 2001, *Comisión contra República Francesa*, asunto C-40/00.
- Sentencia de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations*, asunto C-16/00.
- Sentencia de 11 de octubre de 2001, *Adam*, asunto C-267/99.
- Sentencia de 25 de octubre de 2001, *Comisión contra Italia*, asunto C-78/00.
- Sentencia de 8 de enero de 2002, *Metropol y Stadler*, asunto C-409/99.
- Sentencia de 20 de junio de 2002, *Comisión/Alemania*, asunto C-287/00.
- Sentencia de 16 de enero de 2003, *Rudolf Maierhofer y Finanzamt Augsburg-Land*, asunto C-315/00.
- Sentencia de 8 de mayo de 2003, *Comisión de las Comunidades Europeas contra la República Francesa*, asunto C-384/01
- Sentencia de 8 de mayo de 2003, *Seeling*, asunto C-269/00.
- Sentencia de 11 de septiembre de 2003, *Cookies World*, asunto C-155/01.
- Sentencia de 23 de octubre de 2003, *Comisión de las Comunidades Europeas contra República Federal de Alemania*, asunto C-109/02.
- Sentencia de 6 de noviembre de 2003, *Dornier*, asunto C-45/01.
- Sentencia de 20 de noviembre de 2003, *Taksatorringen*, asunto C-8/01.
- Sentencia de 27 de noviembre de 2003, *Zita Modes*, asunto C-497/01.
- Sentencia de 11 de marzo de 2004, *Lasteyrie du Saillant*, Asunto C-9/02.
- Sentencia de 29 de abril de 2004, *Sudholz*, asunto C-17/01.
- Sentencia de 29 de abril de 2004, *EDM*, asunto C-77/01.
- Sentencia de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance y otros*, C-308/01.
- Sentencia de 3 de marzo de 2005, *I/S Fini H*, asunto C-32/03.
- Sentencia de 21 de abril de 2005, *HE*, asunto C-25/03.

- Sentencia de 26 de mayo de 2005, *Kretztechnik AG*, asunto C-465/03.
- Sentencia de 26 de mayo de 2005, *Kingscrest Associates y Montecello*, C-498/03.
- Sentencia de 2 de junio de 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen v. Staatssecretaris van Financiën*, asunto C-378/02.
- Sentencia de 14 de julio de 2005, *Charles y Charles-Tijmens*, asunto C-434/03.
- Sentencia de 15 de diciembre de 2005, *Centralan Property Ltd.*, asunto C-63/04.
- Sentencia de 12 de enero de 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, asunto C-246/04.
- Sentencia de 30 de marzo de 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, asunto C-184/04.
- Sentencia de 27 de abril de 2006, *Solleveldy van den Hout-van Eijnsbergen*, asuntos acumulados C-443/04 y C-444/04.
- Sentencia de 8 de junio de 2006, *L.u.P.*, asunto C-106/05.
- Sentencia de 6 de julio de 2006, *Talacre Beach Caravan Sales*, asunto C-251/05.
- Sentencia de 14 de septiembre de 2006, *Wollny*, asunto C-72/05.
- Sentencia de 14 de septiembre de 2006, *Stradasfalti Srl*, asunto C-228/05.
- Sentencia de 3 de octubre de 2006, *Banca popolare di Cremona*, asunto C-475/03.
- Sentencia de 6 de octubre de 2006, *Comisión de las Comunidades Europeas contra Reino de España*, asunto C-204/03.
- Sentencia de 6 de octubre de 2006, *Comisión de las Comunidades Europeas contra República Francesa*, asunto C-243/03.
- Sentencia de 7 de diciembre de 2006, *Administration de l'enregistrement et des domaines y Eurodental Sàrl*, asunto C-240/05.
- Sentencia de 8 de febrero de 2007, *Investrand BV*, asunto C-435/05.
- Sentencia de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma*, asunto C-35/05.
- Sentencia de 14 de junio de 2007, *Haderer*, asunto C-445/05.
- Sentencia de 14 de junio de 2007, *Horizon College*, asunto C-434/05.
- Sentencia de 27 de septiembre de 2007, *Teleos y otros*, asunto C-409/04.
- Sentencia de 11 de octubre de 2007, *Kögaz y otros*, asuntos acumulados C-283/06 y C-312/06.
- Sentencia de 18 de octubre de 2007, *Navicon contra Administración del Estado*, asunto C-97/06.
- Sentencia de 6 de marzo de 2008, *Nordania Finans A/S y BG Factoring A/S Vs. Skatteministeriet*, asunto C-98/07.
- Sentencia de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, asunto C-437/06.
- Sentencia de 12 de junio de 2008, *Comisión de las Comunidades Europeas contra República Portuguesa*, asunto C-462/05.
- Sentencia de 16 de septiembre de 2008, *Isle of Wight Council y otros*, asunto C-288/07.

- Sentencia de 16 de octubre de 2008, *Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club*, asunto C-253/07.
- Sentencia de 11 de diciembre de 2008, *Danfoss y AstraZeneca*, asunto C-371/07.
- Sentencia de 11 de diciembre de 2008, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, asunto C-407/07.
- Sentencia de 18 de diciembre de 2008, *Royal Bank of Scotland*, asunto C-488/07
- Sentencia de 22 de diciembre de 2008, *Magoora*, asunto C-414/07.
- Sentencia de 12 de febrero de 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO)*, asunto C-515/07.
- Sentencia de 23 de abril de 2009, *PARAT Automotive Cabrio*, asunto C-74/08.
- Sentencia de 23 de abril de 2009, *Sandra Puffer*, asunto C-460/07.
- Sentencia de 23 de abril de 2009, *TNT Post UK*, asunto C-357/07.
- Sentencia de 2 de julio de 2009, *EGN BV*, asunto C-377/08.
- Sentencia de 22 de octubre de 2009, *Swiss Re Germany Holding*, asunto C-242/08.
- Sentencia de 29 de octubre de 2009, *AB SKF*, asunto C-29/08.
- Sentencia de 29 de octubre de 2009, *NCC Constuction Danmark A/s v. Skatteministeriet*, asunto C-174/08.
- Sentencia de 19 de noviembre de 2009, *Don Bosco Onroerend Goed BV*, asunto C-461/08.
- Sentencia de 15 de abril de 2010, *X Holding y Oracle Nederland*, asuntos C-538/08 y C-33/09.
- Sentencia de 3 de junio de 2010, *De Fruytier*, asunto C-237/09.
- Sentencia de 29 de julio de 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski*, asunto C-188/09.
- Sentencia de 30 de septiembre de 2010, *Oasis East*, asunto C-395/09.
- Sentencia de 21 de octubre de 2010, *Nidera*, asunto C-385/09.
- Sentencia de 22 de diciembre de 2010, *Dankowski*, asunto C-438/09.
- Sentencia de 3 de marzo de 2011, *Comisión Europea contra Reino de los Países Bajos*, asunto C-41/09
- Sentencia de 12 de mayo de 2011, *Enel Maritsa Izток 3 AD*, asunto C-107/10.
- Sentencia de 10 de noviembre de 2011, *RankGroup*, asuntos C-259/10 y C-260/10.
- Sentencia de 21 de diciembre de 2011, *Ziolkowski y Szeja*, asuntos C-424/10 y C-425/10.
- Sentencia de 16 de febrero de 2012, *Eon Asent Menidjmont OOD*, asunto C-118/11.
- Sentencia de 16 de febrero de 2012, *T. G. Van Laarhoven*, asunto C-594/10.
- Sentencia de 28 de febrero de 2012, *Comisión Europea contra República Francesa*, asunto C-119/11.

- Sentencia de 19 de julio de 2012, X y *Staatssecretaris van Financiën*, asunto C-344-10.
- Sentencia de 6 de septiembre de 2012, *Portugal Telecom SGPS, SA*, asunto C-496/11.
- Sentencia de 17 de enero de 2013, *Comisión Europea contra reino de España*, asunto C-360/11.
- Sentencia de 21 de febrero de 2013, *Becker*, asunto C-104/12.
- Sentencia de 24 de octubre de 2013, *Metropol*, asunto C-440/12.
- Sentencia de 18 de julio de 2013, *AES-3C Maritza East I*, asunto C-124/12.
- Sentencia de 11 de septiembre de 2014, *K Oy*, asunto C-219/13.

#### **4.- DOCUMENTOS DE LA OCDE**

- *Taxing consumption*, OCDE Editorial services, Paris, 1988.
- *Consumption Tax Trends 2010*, OCDE Publishing, 2010.
- “State Owned Enterprises and the Principle of Competitive Neutrality”, *Competition Committee Policy Roundtable*, OECD Publishing, 2010
- *Choosing a Broad Base – Low Rate Approach to Taxation*, OECD Tax Policy Studies, nº 19, OECD Publishing, 2010.
- Committee on Fiscal Affairs, Centre for Tax policy and Administration, Working Party Nº9 Consumption Taxes, *OECD international VAT/GST Guidelines. Guidelines on Neutrality. Chapter I*, 2011.
- Committee on Fiscal Affairs, Centre for Tax policy and Administration, Working Party Nº9 Consumption Taxes, *OECD international VAT/GST Guidelines. Guidelines on Neutrality. Chapter I*, OECD Publication Services, 28 de junio de 2011.
- *Competitive Neutrality: A compendium of OECD recommendations, guidelines and best practices*, 2012.
- *Model Tax Convention on Income and on Capital (2010)*, OECD Publishing, 2012
- Committee on Fiscal Affairs, Centre for Tax policy and Administration, Working Party Nº9 Consumption Taxes, *International VAT/GST Guidelines: Draft for Public Consultation*, Febrero 2013.
- “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy”, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, 2014.
- *Consumption Tax Trends 2014*, OCDE Publishing, 2014
- *International VAT/GST Guidelines*, OCDE Publishing, 2014.

- OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD Publishing, 2014.
- *Consumption Tax Trends 2014*, OCDE Publishing, 2014.
- *International VAT/GST Guidelines*, OCDE Publishing, 2014.

## 2.- BIBLIOGRAFÍA

- AARON, H. J., BOSKIN, M. J., *The Economics of Taxation, Studies of Government Finance*, The Brookings Institution, Washington D. C., 1980
- AAVV, *A common consolidated corporate tax base for Europe*, Dirs. SCHÖN, W., SCHREIBER, U., SPENGEL, C., Springer, Berlín, 2008.
- AAVV, *Common Consolidated Corporate Tax Base*, Series on International Tax Law Vol. 53, Dirs. LANG, M., PISTONE, P. SCHUCH, J., STARINGER, C., LINDE, 2008.
- AA.VV, *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª ed.) “Desafíos de la Hacienda pública española” (2ª parte). La reforma del Impuesto sobre Sociedades*, Coord. GARCÍA- HERRERA BLANCO, C., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2012.
- AAVV, *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del Sistema Tributario Español*, Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid, Febrero 2014.
- SIMÓN ACOSTA, E., “Prólogo” en DURÁN SINDREU BUXADÈ, *IVA, subvenciones y regla de prorrata en nuestro Derecho interno: su adecuación al Derecho comunitario*, Aranzadi, Navarra, 2001.
- ALASTAIR, T., PICOS-SÁNCHEZ, F., “Shifting from Social Security Contributions to Consumption Taxes: The impact on low-income earner work incentives”, *OECD Taxation Working Papers*, nº 11, OECD Publishing, Paris, 2012.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. A., “Devengo y régimen suspensivo en los Impuestos Especiales”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 89, 1996.
- ALONSO GONZÁLEZ, L. M., *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Marcial Pons, Madrid, 2008.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S., FERNÁNDEZ DE SOTO BLAS, M. L. y GONZÁLEZ GONZÁLEZ, A. I., “La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 15, 2003.
- ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., “El comercio electrónico y su tributación en el ámbito de la imposición general sobre el consumo”, *Internet y Derecho*, Diputación General de Aragón, Zaragoza, 2001.
- ÁLVAREZ ARROYO, F., “De nuevo sobre el concepto de impuesto sobre el volumen de negocios en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 220, 2003.
- AMAND, C., “Are VAT Exemptions Compatible with Primary EU Law?”, *International VAT Monitor*, Vol. 21, nº 6, 2010.

- AMAND, C., LENOIR, V., “Pro Rata Deduction by Financial Institutions. Gross Margin or Interest?”, *International VAT Monitor*, Vol. 17, nº 1, 2006.
- AMATUCCI, F., CALOFERO, C., “The interpretation of the Sixth VAT Directive and the state-of-the-art harmonization of intra-Community VAT”, *Rivista di diritto tributario internazionale*, nº 3, 2007.
- ARTOLA, M., *La Hacienda del Antiguo Régimen*. Alianza Universidad, Madrid, 1982.
- ARRIBAS LÉON, M., “El hecho imponible en las adquisiciones intracomunitarias de bienes”, en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Ed.), GALÁN RUIZ, J. (Ed.), *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, Vol. 1, Civitas, Cizur Menor, 2012.
- ARRIBAS LEÓN, M., HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., *Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en el impuesto sobre el valor añadido*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.
- ATKINSON, A. B., STIGLITZ, J. E., “The Design of Tax Structure: Direct vs. Indirect Taxation”, *Journal of Public Economics*, Vol.6, North-Holland Publishing Company, 1976.
- ATKINSON, A. B., STIGLITZ, J. E., “The Structure of Indirect Taxation and Economic Efficiency”, *Journal of Public Economics*, Vol.1, North-Holland Publishing Company, 1972.
- AUJEAN, M., “Harmonization of VAT in the EU: Back to the future”, *EC Tax Review*, Vol. 21, nº3, 2012.
- “Towards a Modern EU VAT System: Associating VIVAT and Electronic Invoicing”, *EC Tax Review*, Vol. 20, nº 5, 2011
- AVIYONAH, R. S., “Tax competition, Tax arbitrage, and the International Tax Regime”, *Public Law and Legal Theory Working Paper Series*, nº 73, Michigan Law School, 2007.
- BALLARD, C. L., SHOVEN, J. B., *The efficiency cost of achieving progressivity by using exemptions*, Center For Economic Policy Research, University of Stanford, California, 1985.
- BANACLOCHE PÉREZ, J., “La recuperación del IVA”, *Impuestos* nº 6, La Ley, 2008.
- BARCIELA PÉREZ, J. A., “El derecho a la deducción del IVA soportado por los bienes parcialmente afectos a la actividad empresarial o profesional. El asunto Eon Asen Menidjmun”, *Quincena Fiscal*, nº 21, 2012.
- BARENTS, R., “The Principle of Subsidiarity and the Court of Justice”, en SMITH, S., BARENTS, R., *Neutrality and Subsidiarity in Taxation*, Foundation for European Fiscal Studies, Kluwer Law International, Londres, 1996.
- BAS SORIA, J., “El proyecto de modificación de las reglas de localización en las prestaciones de servicios en el IVA”, *Estudios Financieros: Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 321, 2009.

- BASILAVECCHIA, M., “Detrazione IVA, inerenza rinforzata e Diritto Comunitario”, *Corriere Tributario*, n° 18, 2010.
- BEGG, D., FISCHER, S., DORNBUSCH, R., *Economía*, McGraw Hill, Madrid, 2002.
- BEGHIN, M., “L’inerenza IVA fra principio di connessione e prospettività del ribaltamento”, *Corriere Tributario*, n° 23, 2008.
- BENAZZI, A., “Deroghe alla VI Direttiva tra clausola «standstill» e principio di proporzionalità”, *L’IVA*, n°4, 2001.
- BERGLAS, E., “Harmonization of Commodity Taxes –Destination, origin and restricted origin principles”, *Journal of Public Economics* (16), vol. 3, 1981
- BERLIRI, A., *L’Imposta sul Valore Aggiunto. Studi e scritti vari*, Giuffrè Editore, Milano, 1971.
- “Problematica Giuridica dell’IVA”, en BERLIRI, A., CECAMORE, L., CESAREO, O., SICA, M., STAFFA, A., *Aspetti giuridici ed economici dell’IVA*, Giuffrè Editore, Milano, 1973.
- BIJL, J., KERÉKGYÁRTÓ, J., “Recovery of Input VAT incurred on costs relating to the sale of shares”, *International VAT Monitor* Vol. 14, n° 3, 2003.
- BIRD, R. M., GENDRON, P. P., “Dual VATs and Cross-Border Trade: Two Problems, One Solution?”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 5, n° 3, 1998.
- BIZIOLI, G, *Il processo di integrazione dei principi comunitari nel rapporto tra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, CEDAM, Milán, 2008.
- BLANCHARD, O., *Macroeconomía*, 2° Ed. Prentice Hall, Madrid, 2005.
- BLANCHARD, O., AMIGHINI, A., GIAVAZZI, F., *Macroeconomía*, 5° Ed. Pearson, Madrid, 2012.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A., “La no deducibilidad de las cuotas de IVA por elementos no afectos exclusivamente a la actividad económica (art. 95 de la LIVA) a la luz de la reciente jurisprudencia del TJCE”, *Jurisprudencia Tributaria*, n° 10, 2006.
- “STJCE 29.04.2004. EDM, As. C-77/01: Los préstamos de una sociedad holding concedidos a las entidades dependientes como una actividad económica sujeta y exenta y su no inclusión en la regla de prorata por ser operaciones accesorias. El tratamiento de las operaciones asumidas por una agrupación de empresas”, *Crónica Tributaria*, n° 121, 2006.
- BOSELLO, F., “Appunti sulla struttura giuridica dell’imposta sul valore aggiunto”, *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, Vol. 1, 1978.
- *L’Imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, CLUEB, Bologna, 1979.
  - “L’attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l’esperienza italiana”, *Rivista di Diritto Tributario*, fasc. 11, 1997.



- BORRÁS RODRÍGUEZ, A., “Derecho fiscal europeo y Derecho interno: la sexta directiva y la Ley del IVA”, *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, nº 3, 1980.
- BOUCHARD, J. C., “The Legal Character of the European VAT System: The French Approach”, *Selected issues in European tax law: the legal character of VAT and the application of general principles of justice: summary of an EFS seminar in honour of Fons Simons*, Foundation for European Fiscal Studies, Kluwer Law International, The Hague, 1999.
- BOURGET, R., “Impuesto y pacto social: la financiación de la Seguridad Social francesa mediante impuestos”, *Quincena Fiscal*, nº 19, 2007.
- BOUZIDI, C., “European Court of Justice Steamrollers National Standstill Legislation”, *International VAT Monitor*, Vol. 13, nº 3, 2002.
- BOVENBERGAND, A. L., HORNE, J. P., “Taxes on commodities – A survey”, en KOPITS, G. (Ed.), *Tax Harmonisation in the European Community – Policy issues and Analysis*, International Monetary Fund, Washington DC, 1992.
- BRANDS, J., “Comment: Trade-off between Subsidiarity and Neutrality”, en VOGEL, K., BRANDS, J., VAN RAAD, K., *Taxation of cross-border income, harmonization, and Tax neutrality under European Community Law. An Institutional Approach*, Kluwer International Law, Amsterdam, 1994.
- BRECHER, S. M., MOORE, D.W., HOYLE M. M., TRASKER, P.G.B., *The economic impact of the introduction of VAT*, Financial Executives Research Foundation, New Jersey, 1988.
- BROWNING, M., CROSSLEY, T. F., “The Life Cycle Model of Consumption And Saving”, SEDAP Research Paper No. 28, SEDAP, Ontario, Canadá, 2000.
- CAAMAÑO ANIDO, M., “La armonización fiscal en los Tratados de la Unión Europea”, AA.VV., *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Relator General: Adriano Di Pietro, CEF, Madrid, 2010.
- CALLE SAIZ, R., *Reflexiones fiscales: La adaptación impositiva de España a Europa y sus repercusiones Económico-Sociales*. Instituto de Estudios Sociales, Ministerio de Trabajo, Madrid, 1980.
- CALVO VÉRGEZ, J., “Los mecanismos de compensación y devolución en el IVA”, *Carta Tributaria, Monografías*, nº 22, CISS, 2009.
- *Fiscalidad del comercio electrónico: Imposición directa e indirecta*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.
  - “La imposición de sanciones por déficit excesivo en el ámbito de la zona euro. El llamado «six-pack»”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 7, 2013.

- CALVO ORTEGA, R., *El Pacto Fiscal Europeo*, Cuadernos Civitas, Aranzadi, Pamplona, 2012.
- *Curso de Derecho Financiero Parte General*, 13º Edición, Cizur Menor (Navarra), 2009.
  - *Curso de Derecho Financiero*, 18ª Ed., Thomsom-Reuters, Cizur Menor, 2014.
- CÁMARA BARROSO, M. C., *La armonización del impuesto sobre hidrocarburos en la Unión Europea*, Dykinson, Madrid, 2014.
- CANÈ, D., “La proposta di Direttiva per una CCCTB: una analisi per principi”, *Rassegna Tributaria*, 2012.
- CAPUTI, G., MAZZEI, G., “L’armonizzazione fiscale UE”, *Corriere Tributario*, 2004.
- CARRASCO GONZÁLEZ, F. M., “Impuesto sobre el valor añadido - Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 3 de marzo de 2011, Comisión / Países Bajos, C-41/09”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº 152, 2011.
- “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *Revista española de derecho Financiero*, nº 142, 2009.
- CASADO OLLERO, G., “El principio de capacidad y el control constitucional de la imposición indirecta (ii). el contenido constitucional de la capacidad económica”, *Revista española de derecho financiero*, nº 34, 1982.
- “Deducciones y reembolsos en el Impuesto sobre el Valor Añadido adoptado por la Comunidad Económica Europea”, *Crónica Tributaria*, nº 32, IEF, Madrid, 1980.
  - “L’ordinamento comunitario e l’ordinamento tributario interno”, en AMATUCCI, A., *Trattato di Diritto Tributario*, Vol. I, Tomo II, CEDAM, Padova, 1994.
- CASANA MERINO, F., “La base imponible del IVA a la luz de la Sexta Directiva CEE”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 67-68, 1990.
- CASTELLS OLIVERES, A., “La reforma del sistema de financiación autonómica y el problema de la corresponsabilización fiscal”, *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 12, 1990.
- CAZORLA PRIETO, L. M., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 10º Edición, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009.
- CAZORLA PRIETO, L.M., CHICO DE LA CÁMARA, P., *Los Impuestos en el Comercio Electrónico*, Aranzadi, Navarra, 2001.
- CENTORE, P., “Diritto di detrazione dell’IVA ed esercizio di attività imponibile”, *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, nº 3, 1998.
- “Discrezionalità e neutralità nelle esenzioni IVA”, *L’IVA*, nº 7, 2006.
  - *IVA Europea. Aspetti interpretativi ed applicativi dell’IVA nazionale e comunitaria*, IPSOA, Vicenza, 2006.

- “Nesso (im)mediato e (in)directo fra le operazioni attive e passive ai fini della detrazione IVA”, *Corriere Tributario*, nº 17, 2002.
- CNOSSEN, S., “Global Trends and Issues in Value Added Taxation”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 5, No. 3, 1998.
- “What Rate Structure for a Value-Added Tax?”, *National Tax Journal*, Vol. 35, nº 2, National Tax Association, Washington DC, 1982.
- COASE, R., “The Nature of the Firm”, *Economica, New Series*, Vol. 4, nº 16, London School of Economics, 1937.
- COGLIANDRO, L., “Il diritto alla detrazione dell’IVA per le operazioni passive afferenti ad operazioni attive non territorialmente rilevanti nello Stato membro”, *Rivista di Diritto Tributario*, vol. 20, 2010.
- COMELLI, A., *IVA comunitaria e IVA nazionale: Contributo alla teoria generale dell’imposta sul valore aggiunto*, CEDAM, Padova, 2000.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento tributario español*, Civitas, Madrid, 1970.
- CRAWFORD, I., KEEN, M., SMITH, S., “Value Added Tax and Excises” en MIRRLEES, J., et al., *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review*, Oxford University Press, Oxford, 2010.
- CUENCA GARCÍA, E. y LÓPEZ RODRÍGUEZ, J., “El proceso de armonización fiscal e integración económica en la Unión Europea” en AA.VV., *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*, Relator General: DI PIETRO, A., Coords. LASARTE ÁLVAREZ, J., ADAME MARTÍNEZ, F., CEF, Madrid, 2010.
- CHAPPELL, P., KAY, J., ROBINSON, B., *Which road to fiscal neutrality?*, Institute of Economic Affairs, Londres, 1990.
- CHECA GONZÁLEZ, C., *Las deducciones y devoluciones en el IVA*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2002.
- “El derecho a la deducción del IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo”, *Impuestos*, nº 18, 2006.
- *El Derecho a la Deducción del IVA. Criterios Establecidos en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario, y su Reflejo en nuestro Derecho Interno*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006.
- “La crisis del principio de reserva de Ley en materia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 145, Civitas, Cizur Menor, 2010.
- DEATON, A., “Equity, Efficiency, and the structure of indirect taxation”, *Journal of Public Economics*, Vol. 8, North-Holland Publishing Company, 1977.
- DE BUNES IBARRA, J. M., SÁNCHEZ GALLARDO, F. J., “La Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo, sobre tributación en el IVA de ciertas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica”, *Impuestos*, nº 2, La Ley, Madrid, 2003.

- DE BUNES IBARRA, J. M., “Régimen de las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido según las Directivas Europeas”, en LASARTE ÁLVAREZ, J., (Ed.), *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales Armonizados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.
- DE LA FERIA, R., *The EU VAT system and the internal market*, IBFD, Amsterdam, 2009.
- *VAT: a new Dawn for the principle of Fiscal neutrality?*, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford, 2011.
  - DE LA FERIA, R., *EU VAT Rate Structure: Towards Unilateral Convergence?*, WP 13/05, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford, 2013.
  - “EU VAT Rate Structure: Towards Unilateral Convergence?” en QUEROL, F. (Ed.), *La réorientation européenne de la TVA*, Presses de l'Université de Toulouse 1 Capitole, 2014.
  - DE LA FERIA, R., “Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe”, *Intertax*, Vol. 43, nº 2, 2015.
- DE LA FERIA, R., KREVER, R., “Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT” en DE LA FERIA, R., *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, Kluwer Law International, Países Bajos, 2013.
- DE LA FERIA, R., VAN KESTEREN, H., “Introduction to This Special Issue – VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives”, *International VAT Monitor*, Vol. 22, nº 5, 2011.
- DE LA RIVA GARRIGA, F. J., “La política fiscal comunitaria y su incidencia para España”, *Documentación Administrativa nº 202*, Presidencia del Gobierno: Gabinete Técnico para la Reforma Administrativa, Madrid, 1984.
- DE MENA ARENAS, R., “La prorrata del IVA y las entidades financieras: estado de la cuestión”, *El Sistema Fiscal Español y las Entidades y Operaciones Financieras*, La Ley, Madrid, 2006.
- DE MIGUEL CANUTO, E., “Reglas comunitarias de estabilidad presupuestaria y macroeconómica”, *Tribuna Fiscal*, nº 271, 2014.
- De MOXÓ, S., *La Alcabala: sobre sus orígenes, concepto y naturaleza*. Instituto Balmes de Sociología, Madrid, 1963.
- DE PABLO VARONA, C., “La Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 294, 2009.
- DELMÁS GONZÁLEZ, F. J., “Propuesta de Directiva de Impuesto sobre Transacciones Financieras”, *Crónica Tributaria*, nº 145, IEF, Madrid, 2012.

- DEL VAGLIO, M., “Utilizzo per uso privato di beni immobili originariamente destinati all’impresa: profili IVA”, *Rivista di Diritto Tributario*, f. 10, 2003.
- DI PIETRO, A., “La debilidad de la armonización y la fuerza de la competencia en la imposición sobre sociedades en Europa”, AA.VV., *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma. Relator General: Adriano Di Pietro*, CEF, Madrid, 2010.
- “Il consenso all’imposizione e la sua legge”, *Rassegna Tributaria*, nº 1, 2012.
- DICKSON, I. y WHITE, D., “Tax Design Insights from the New Zealand Goods and Services Tax (GST) Model”, *Working Paper Series*, nº 60, Centre for Accounting Governance and Taxation Research, Wellington, 2008.
- DIETLEIN, G., “National Approaches towards a Financial Transaction Tax and Their Compatibility with European Law”, *EC Tax Review*, Vol. 21, nº 4, 2012.
- DUE, J. F., *Sales Taxation*, Routledge and Kegan Paul, Londres, 1957.
- *The theory of incidence of sales taxation*, Russel & Russel, Nueva York, 1971.
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A., IVA, *Subvenciones y Regla de la Prorrata en nuestro Derecho Interno: su Adecuación al Derecho Comunitario*, Aranzadi, Navarra, 2001.
- DUVERGER, M. *Finances Publiques*, 6ª Edición, P.U.F., Paris, 1968.
- *Finances Publiques*, 11ª Edición, Presses Universitaires de France, París, 1988.
- DWORKIN, R., *Taking Rights Seriously*, Harvard University Press, Cambridge, MA, EEUU, 1977.
- EASAJAS, S. A., “Foreign companies, tax shifts and VAT refunds in the EC”, *International VAT Monitor*, Vol. 9, nº 6, 1998.
- EBRILL, L., KEEN, M., BODIN, J. P., SUMMERS, V., *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington DC, 2001.
- ECKER, T., LANG, M., LEJEUNE, I., *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems around the World*, Wolters Kluwer, AH Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2012.
- EGGERT MØLLER, M. E., “On the value-added tax in Denmark and the European Economic Community and renaissance of tax neutrality”, *Bulletin for international fiscal documentation*, Vol. 21, IBFD, Amsterdam, 1967.
- Encyclopaedia Britannica Online Academic Edition*. Encyclopædia Britannica Inc., 2013..
- ENGLISCH, J., “The EU Perspective on VAT Exemptions”, en DE LA FERIA, R., *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, Kluwer Law International, Países Bajos, 2013.

- ENTIN, S. J., "Tax incidence, tax burden, and tax shifting: who really pays the tax?", *Report of The Heritage Center for Data Analysis*, Heritage Foundation, Washington D.C., 2004.
- ERES SÁEZ, C., "La nueva Directiva en materia de Impuestos Especiales. Principales modificaciones. Incidencia sobre la normativa nacional. Particularidades en relación a las pérdidas y la circulación", *Tribuna Fiscal*, nº 231, 2010.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F., *La Configuración Jurídica del Deber de Contribuir. Perfiles Constitucionales*, Girjley, Lima, 2009.
- FALCÓN Y TELLA, R., "El lugar de prestación de los servicios y otras modificaciones introducidas por la Ley 2/2010 con carácter retroactivo", *Quincena Fiscal*, nº 7, 2010.
- "El tipo cero en el IVA. Comentarios a las Sentencias del Tribunal de Justicia de 21 de junio de 1988, Asuntos 415/85 y 416/85)", *Revista de Instituciones Europeas*, nº 16, enero-abril 1989.
  - *Introducción al Derecho Financiero y Tributario de las Comunidades Europeas*, Civitas, Madrid, 1988.
- FANELLI, R., "Principi ispiratori della riforma del diritto di detrazione nell'IVA", *Corriere Tributario*, nº 2, 1998.
- FAZZINI, E., *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, CEDAM, Padova, 2000.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., "El objeto del tributo", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 10, 1976.
- *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, 25ª Edición, Marcial Pons, Madrid, 2006.
- FLORIS, F., VITALE, F., "La comunicazione della Commissione europea relativa alla base imponibile consolidata comune per le società (CCCTB). Breve sintesi ed alcune riflessioni sulla ripartizione della base imponibile consolidata", *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2006.
- FORTE, E. P., CERIONI, F. y PALACCHINO, T., *Il diritto tributario europeo, Imposizione indiretta negli scambi internazionali, adempimenti frontaliere e accise*, Il Sole 24 ore, Milán, 2004.
- FRANCH FLUXÀ, J., "La Sentencia RBS: La postura del TJCE ante la regla de prorata en la deducción del IVA (Comentario a la STJCE de 18 de diciembre de 2008)", *Noticias de la Unión Europea*, nº 308, 2010.
- FUENTES QUINTANA, E., "España ante la integración económica Europea", *Política Fiscal e Integración Europea*, Ariel, Barcelona, 1966.
- "Introducción", en NEUMARK, F., *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.

- GABRIËL, M., VAN KESTEREN, H., “Calculation of the (pre-) pro rata under EU VAT law”, *International VAT Monitor*, Vol. 22, nº 5, 2011.
- GALLO, F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Tipografia Editrice Cavour, Roma, 1974.
- GARCÍA DE VALDEAVELLANO, L., *Curso de Historia de las Instituciones Españolas*, Revista de Occidente, Madrid, 1973.
- GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., TORREJÓN SANZ, L., ALONSO SAN ALBERTO, D., DEL BLANCO GARCÍA, A., *Estudio comparado de los sistemas tributarios en América Latina*, Documento del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2010.
- GARCÍA NOVOA, C., “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico (II)”, *Quincena Fiscal*, nº 16, Aranzadi, Cizur Menor, 2001.
- “La Deducción en el IVA”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 331, 2012.
- GENSCHEL, P. y SCHWARZ, “Tax Competition: a literature review”, *Socio-Economic Review*, n. 9, 2011.
- GIMENO ULLASTRES, J. A., RUIZ HUERTA CARBONELL, J., “Financiación autonómica: un modelo alternativo de corresponsabilidad fiscal”, *Revista Valenciana de Hacienda Pública*, nº 15, 1991.
- GIONTELLA, M., “Incertezze della Commissione centrale tra destinazione e concreta utilizzazione dei beni ai fini dell'applicazione dell'art. 19 IVA”, *Rivista di Diritto Tributario*, nº 7-8, 1992.
- GIORDANO, P., VIOLA, A., *I principi generali dell'IVA. Commentario*, IPSOA Informatica, Milán, 1985.
- GIORGI, M., *Detrazione e soggettività passiva sul sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, CEDAM, Padova, 2005.
- GONZÁLEZ-JARABA, M., *Los impuestos especiales de ámbito comunitario: (alcohol y bebidas alcohólicas, hidrocarburos y labores del tabaco)*, La Ley, Madrid, 2005.
- GONZÁLEZ-PÁRAMO, J. M., “Armonización y competencia fiscal en Europa: Situación actual, perspectivas e implicaciones para España”, en AA.VV., *Nuevas fronteras de la política económica*, Dir. GARCÍA-MILÀ, T., Centre de Recerca en Economia Internacional, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona, 2000.
- GRANATA, F., “Neutralità IVA per i beni strumentali ad uso promiscuo acquistati presso un privato e successivamente rivenduti”, *Rivista di Diritto Tributario*, f. 7-8, 2001.
- GREGGI, M., *Il Principio d'Inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: Profili nazionale e comunitari*, Pacini Editore, Pisa, 2012.
- GRUBERT, H. SCOTT NEWLON, T., *Taxing consumption in a global economy*, American Enterprise Institute for Public Policy Research, Washington D.C., 1997.

- GROUSSOT, X., *General Principles of Community Law*, Europa Law Publishing, Groningen, 2006.
- GROVES, H.M., “Neutrality in taxation”, *National Tax Journal*, National Tax Association, Washington DC, 1948.
- HALL, R. E., RABUSHKA, A., *Flat Tax, Un enfoque innovador del sistema tributario*, European Center of Austrian Economics Foundations, Liechtenstein, 2009, versión castellana del original HALL, R. E., RABUSHKA, A., *The Flat Tax*, Hoover Institution Press, Stanford University, Stanford, 2007.
- HENKOW, O., “Neutrality of VAT for taxable persons: a new approach in European VAT?”, *EC Tax Review*, Vol. 17, nº 5, 2008.
- *Financial Activities in European VAT. A Theoretical and Legal Research of the European VAT System and the Actual and Preferred Treatment of Financial Activities*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, Países Bajos, 2008.
  - “The Commission’s Proposal for a Common System of Financial Transaction Tax: A Legal Appraisal”, *EC Tax Review*, Vol. 21, nº 1, 2012.
- HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., “Exenciones en las adquisiciones intracomunitarias de bienes”, en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Ed.), GALÁN RUIZ, J. (Ed.), *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, Vol. 1, Civitas, Cizur Menor, 2012.
- HERRERA MOLINA, P. M., *La Exención Tributaria*, Colex, Madrid, 1990.
- “Epitafio al art. 293 del Tratado de la Comunidad Europea: supresión de la doble imposición en el seno de la Comunidad”, en AAVV., *Justicia y Derecho Tributario*, Coords. BANACLOCHE PALAO, C., BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., BANACLOCHE PALAO, B., La Ley, Madrid, 2008.
  - “El principio de capacidad económica en Alemania y su relevancia para el derecho español”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 150, 1997.
- HINNEKENS, L., “The Monti Report: the uphill task of harmonizing direct tax system of EC Member States”, *EC Tax Review*, Vol. 6, nº 1, 1997.
- HOLLAND, J. C., “The nature of VAT”, *Bulletin of International Fiscal Documentation*, 1987.
- HORTALÁ I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIA, F., y VALIENTE, P.G., *La fiscalidad del comercio electrónico*, Ciss-Praxis, Valencia, 2000.
- IACONO, A., “Aliquote. Aliquote ordinarie, aliquote ridotte, aliquote in deroga”, en AA.VV., *Observaciones al Libro Verde de la Comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA*, Dirs. DI PIETRO, A., LASARTE ÁLVAREZ, J., Scuola Europea di Alti Studi Tributari – Universidad Pablo de Olavide, 2012.
- IBÁÑEZ GARCÍA, I., “Las exenciones en el IVA. Pecado original del impuesto comunitario”, *Noticias de la UE*, nº 226, 2003.
- “Contribución al libro verde sobre el futuro del IVA”, *Quincena Fiscal*, nº 5, 2011.



- ILUNDAIN FANTOVA, S., “Aplicación del tipo cero en el IVA”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 53, 1989.
- JAMES, S. y ALLEY, C., “Successful tax reform: the experience of value added tax in the United Kingdom and goods and services tax in New Zealand”, *Journal of Finance and Management in Public Services*, Vol. 8, nº. 1, 2008.
- JENKINS, P., “The right to recover Input Tax and its enemies”, *International VAT Monitor*, Vol. 6, nº 3, IBFD, 1995.
- JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C., SUÁREZ AGAPITO, J., “Devolución de los excesos de cuotas de IVA soportadas en un momento posterior al transcurso del plazo de cuatro años previsto para su compensación: una aplicación decidida del principio de neutralidad”, *Anuario fiscal para abogados 2011*, La Ley, Madrid, 2011.
- JOSEPH, A., “The vexed question of deductibility – *Fini H* and the position in Australia and New Zealand”, *International VAT Monitor*, Vol. 17, Nº 3, 2006.
- KEEN, M., SMITH, S., “VIVAT – The future of value added tax in the European Union”, *Economic Policy*, 1996.
- KOGELS, H., “The European Commission’s Green Paper on VAT”, *International VAT Monitor*, Vol. 22, nº 3, 2011.
- “Some Remarks on the Future of VAT”, *EC Tax Review*, Vol. 20, nº 6, 2011.
  - “Towards a Single VAT Rate in the Netherlands?”, *International VAT Monitor*, Vol. 21, nº 3, 2010.
- KOTLER, P., ARMSTRONG, G., *Principios de Marketing*, Pearson (Prentice Hall), Madrid, 2011.
- KREVER, R., WHITE, D., (Eds.) et al., *GST in Retrospect and Prospect*, Thomson Brookers, Wellington, 2007.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “El IVA en operaciones intracomunitarias”, *Tribuna Fiscal*, nº 230, 2009.
- LASARTE ÁLVAREZ, J., “El IVA y las operaciones intracomunitarias”, *Crónica Tributaria*, 2004.
- “El poder tributario de las Comunidades Autónomas. Límites específico previstos en la Constitución y en la LOFCA”, en LASARTE ÁLVAREZ, J. Coord., *Manual General de Derecho Financiero. Hacienda Autonómica General y Foral*, Tomo Cuarto, Volumen I, Comares, Granada, 1998.
  - *La exención en el IVA de las entregas intracomunitarias*, Comares, Granada, 2009.
  - “La exención del IVA de las entregas de bienes a operadores intracomunitarios según la normativa española”, en LASARTE ÁLVAREZ, J., (Ed.), *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales Armonizados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.

- “Limitaciones de las normas de los Tratados sobre armonización y coordinación fiscal y exigencias de la situación actual de la Unión Europea”, en LASARTE ÁLVAREZ, J., DI PIETRO, A. (Dirs.) et al., *Unión Europea. Armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, Scuola Europea di Alti Studi Tributari, Mergablum, Sevilla, 2011.
  - Coord., *Manual General de Derecho Financiero. Hacienda Autonómica General y Foral*, Tomo Cuarto, Volumen I, Comares, Granada, 1998.
- LASARTE ÁLVAREZ, J., DI PIETRO, A. (Dirs.) et al., *Observaciones al Libro Verde sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz*, Scuola Europea di Alti Studi Tributari, Mergablum, Sevilla, 2011.
- LASHERAS MERINO, M. A., MONES FARRE, M. A., *Traslación a precios de la variación de carga fiscal: el caso de la implantación del IVA*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988.
- LASIŃSKI-SULECKI, K., “Standstill Provisions under VAT - Fuel for Polish Passenger Cars”, *International VAT Monitor*, Vol. 19, nº 1, 2008.
- LAURÈ, M., *Traité de politique fiscale*, Presses Universitaires de France, París, 1957.
- LAWRENCE, N., “New EU procedures for derogations and implementations”, *International VAT Monitor*, Vol. 14, nº 4, 2003.
- LEE, C., PEARSON, M., SMITH, S., *Fiscal harmonisation: An analysis of the European Commission’s proposals*, Report Series Nº 28, Institute for Fiscal Studies, Londres, 1988.
- LEJEUNE, I., “Designing VAT/GST Law to be Effective and Efficient: A global Benchmarking of VAT/GST Systems”, en ECKER, T., LANG, M., LEJEUNE, I., *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems around the World*, Wolters Kluwer, AH Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2012.
- LENOIR, V., “April 195 – April 2004. VAT Exemptions: The Original Misunderstanding”, *European Taxation*, IBFD, 2004.
- LEZCANO ARTAL, A., “Sobre la procedente deducibilidad del 100% de IVA soportado en la adquisición de vehículos utilizados en la actividad económica, con independencia del grado de afectación a la misma”, *Tribuna Fiscal*, nº 243, 2011.
- LITTLE, I. M., “Direct versus indirect taxes”, *The Economic Journal*, Vol. 61, nº 243, 1951.
- LOCKWOOD, B., DE MEZA, D., MYLES, G. D., “On the European Union VAT Proposals: The Superiority of Origin over Destination Taxation”, *Fiscal Studies* (16), nº 1, 1995.
- LOCKWOOD, B., DE MEZA, D., MYLES, G. D., “When are origin and destination regimes equivalent?”, *International tax and public finance*, Vol.1, 1994.

- LOGOZZO, M., “Il diritto alla detrazione dell’IVA tra principi comunitari e disposizioni interne”, *Rassegna Tributaria*, nº 4, 2001.
- LÓPEZ ESPAFADOR, C. M., “El artículo 33 de la Sexta Directiva: la compatibilidad del Impuesto sobre el Valor Añadido con otros impuestos”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 220, 2003.
- “La regla de la unanimidad en la producción normativa comunitaria de carácter tributario”, *Nueva Fiscalidad*, nº 6, 2005.
- LÓPEZ RODRÍGUEZ, J., VAN DIRESCHE, F., “Fraude en las operaciones intracomunitarias. Planteamiento de los hechos bajo la óptica de la legislación armonizada”, en LASARTE ÁLVAREZ, J., (Ed.), *Las operaciones intracomunitarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Impuestos Especiales Armonizados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.
- LUPI, R., “Sulla detraibilità dell’IVA per i beni strumentali «oggetto dell’attività propria dell’impresa»”, *Rivista di Diritto Tributario*, nº 10, 1992.
- MACARRO OSUNA, J. M., “La Competencia fiscal y el comercio electrónico en el IVA”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 161, 2014.
- MACARRO OSUNA, J. M., MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M., “La neutralidad fiscal como meta de la construcción europea. Análisis de la Fiscalidad indirecta”, en ADAME MARTÍNEZ, F., RAMOS PRIETO, J., *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público. Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014.
- MANDÓ, G., MANDÓ, D., *Manuale dell’Imposta sul Valore Aggiunto*, IPSOA, Rozzano, 2013.
- MANGAS MARTÍN, A., LIÑÁN NOGUERAS, D. J., *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*, 7ª Edición, Tecnos, Madrid, 2012.
- MANZONI, I., *L’imposta sul valore aggiunto. Le deviazione dalla neutralità*, Giappichelli, Turín, 1973.
- MANKIW, N. G., *Principios de Economía*, 4º Edición, Paraninfo, Madrid, 2009.
- MAS COLELL, A., WHINSTON, M. D., GREEN, J. R., *Microeconomic Theory*, Oxford University Press, Oxford, 1995.
- MARCHESSOU, P., “Le conseguenze fiscali del Trattato di Lisbona”, *Rassegna Tributaria*, nº 3, 2010.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “La deducción de las cuotas de IVA soportadas por los entes locales: un sorprendente cambio de criterio de la DGT (la deducibilidad de las cuotas derivadas de la adquisición de bienes y servicios corrientes utilizados conjuntamente en la realización de operaciones sujetas y no sujetas)”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 6, 2007.

- MARTÍN JIMÉNEZ, A., “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *Revista española de Derecho Financiero*, 2004.
- MARTÍN MARTÍN, J., “Deducibilidad de cuotas de IVA soportadas por sociedades holding. El caso AB SKF”, *Anuario fiscal para abogados. Los casos más relevantes en 2009 de los grandes despachos*, La Ley, Madrid, 2010.
- MARTÍN QUERALT, J. M., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 24ª Edición, Tecnos, Madrid, 2013.
- *Manual de Derecho Tributario, Parte Especial*, 11ª Edición, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2014.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., *Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea*, CEF, Madrid, 2013.
- "Competencia fiscal en la tributación de las personas físicas en la Unión Europea", *CEF: Revista de Contabilidad, Tributación y Casos Prácticos*, nº 377-378, 2014.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y., “El principio de neutralidad en el IVA en la doctrina del TJCE”, *Revista española de derecho financiero*, nº 145, Civitas, Cizur Menor, 2010.
- MARTOS, J.J., *Imposición Indirecta del Comercio Electrónico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006.
- MAURITZEN, L., “What is a Turnover tax in the sense of Article 3 of the Sixth VAT Directive?”, *VAT Monitor*, Vol. 8, nº 1, 1997.
- MCLURE, C. E., “Implementing subnational Value Added Tax on International Trade: The compensating VAT (CVAT)”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 7, 2000.
- Memento IVA*, Francis Lefevre, 2014.
- MELZ, P., “Activities outside the Scope of VAT and Exempt Activities”, *International VAT Monitor*, Vol. 22, nº 5, 2011.
- MENÉNDEZ MORENO, A. (Dir.) et al., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 14ª Edición, Lex Nova, Valladolid, 2013.
- MERINO JARA, I., “La deducción del IVA soportado en la adquisición de vehículos”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 4, 2007.
- MERINO JARA, I. (Dir.), LUCAS DURÁN, M. (Coord.), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 4ª Edición, Tecnos, Madrid, 2014.
- Merriam-Webster Collegiate Dictionary, 11ª Edition, Springfield, MA, 2015.
- MICELI, R., “Il recupero dell’IVA detraibile tra principi comunitari e norme interne”, *Rassegna Tributaria*, nº 6, 2006.

- MILES, C., “The definitive VAT regime from a Business point of view”, *EC Tax Review*, Vol. 4, nº 1, 1995.
- MILLAR, R., “Smoke and Mirrors: Applying the Full Taxation Model to Government under the Australian and New Zealand GST Laws”, en DE LA FERIA, R., *VAT Exemptions: Consequences and Design Alternatives*, Kluwer Law International, Países Bajos, 2013.
- MONASTERIO ESCUDERO, C., PÉREZ GARCÍA, F., SEVILLA SEGURA, J. V., y SOLÉ VILANOVA, J., *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1995.
- MONDINI, A., *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell’IVA europea*, Pacini Editore, Pisa, 2012.
- “Il principio di neutralità nell’IVA, tra “mito” e (perfettibile) realtà”, en DI PIETRO, A., TASSANI, T., *I principi europei del diritto tributario*, CEDAM, 2013.
- MUSGRAVE, R., “Criteria for Foreign Tax Credit”, *Taxation and Operations Abroad, Symposium*, Princeton Tax Institute, Nueva York, 1960.
- MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVE, P. B., *Public finance in theory and practice*, 2º Edition, McGraw-Hill, Nueva York, 1976.
- MUSGRAVE, R. A., MUSGRAVE, P. B., *Public finance in theory and practice*, 5º Edition, McGraw-Hill, Nueva York, 1989.
- MUSGRAVE, P. B., “An Evaluation of Investment Income Taxation within the Common Market”, *Public Finance/Finances Publiques*, nº 20, La Haya, Foundation Journal Public Finance, 1965.
- *Taxation of Foreign Investment Income: An Economic Analysis*, Johns Hopkins Press, Baltimore (USA), 1963.
  - *United States taxation of foreign investment income: issues and arguments*, Harvard Law School, Cambridge (USA), 1969.
  - “Consumption Tax proposals in an International setting”, *International VAT Monitor*, Vol. 12, nº 2, 2001.
  - “International Aspects of Value Added Taxes: lessons for developing countries”, *International VAT Monitor*, Vol. 12, nº 3, 2001.
- NEUMARK, F., *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994.
- NIKIFARAVA, K., “La neutralità concorrenziale dell’Iva e le attività economiche degli enti pubblici”, *Rassegna Tributaria*, nº 1, 2009.
- NÚÑEZ GRAÑÓN, M., “El lugar de realización de las prestaciones de servicios (transposición de la Directiva 2008/8/CE a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido)”, *Crónica Tributaria*, nº 133, 2009.

- OGLEY, A., *Principles of Value Added Tax: A European Perspective*, Interfisc Publishing, Londres, 1998.
- ORÓN MORATAL, G., ALGUACIL MARÍ, M. P., “La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 67-68, 1990.
- OWENS, J. y BATTIAU, P., “VAT's next half century: Towards a single-rate system?”, *OECD Observer*, nº 284, 2011.
- PADOVANI, F., *L'Imposta sul Valore Aggiunto*, Pacini Editore, Firenze, 2007.
- PALAO TABOADA, C., “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 88, 1995.
- “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 124, 2004.
- PEIROLO, M., “Limiti al rimborso IVA per i soggetti non residenti se difetta l'inerenza dell'acquisto”, *Corriere Tributario*, nº 27, 2009.
- “Limiti applicativi della clausola «standstill» sull'indetraibilità IVA”, *Corriere Tributario*, nº 22, 2012.
- PÉREZ HERRERO, L. M., *La sexta directiva comunitaria del IVA*, Cedecs, Barcelona, 1997.
- PÉREZ ROYO, F., “Los impuestos especiales y otros impuestos menores”, en AA.VV., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Segunda Edición, Tecnos, Madrid, 2008.
- PERRONE CAPANO, R., *L'Imposta sul Valore Aggiunto. Disciplina legislativa ed effetti spunti ricostruttivi*, Casa Editrice Jovene, Nápoles, 1977.
- PHELPS, E. S., *Fiscal neutrality toward economic growth: Analysis of a taxation principle*, McGraw-Hill, Nueva York, 1965.
- PIASENTE, M., “Ancora sulle deroghe legittime al diritto a detrazione previste dalla Sesta Direttiva IVA: la consultazione del Comitato IVA per motivi congiunturali e l'indetraibilità oggettiva per i veicoli da turismo prevista dall'art. 19 bis DPR 26 ottobre 1972 n. 63”, *Rivista di Diritto Tributario*, f. 4, 2002.
- “Il punto sull'interpretazione della Corte di Giustizia delle Comunità europee dell'art. 17, comma 6, Sesta direttiva, in tema di limiti oggettivi al diritto a detrazione”, *Rivista di Diritto Tributario*, f. 9, 2001.
- PINDYCK, R. S., RUBINFELD, D. L., *Microeconomía*, 5ª Edición, Pearson Educación, Madrid, 2001.
- PODDAR, S., *VAT on Financial Services, Searching for a Workable Alternative*, mimeo, 2008,.

- PONT CLEMENTE, J. F., *La Exención Tributaria (Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA)*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1986.
- PUCHALA, D. J., *Fiscal harmonization in the European Communities: national politics and international cooperation*, Bloomsbury Publishing Ltd., Londres, 2014.
- QUIGLEY, P., “The New European VAT Directive”, *International VAT Monitor*, Vol. 18, nº 3, 2007.
- RAMOS PRIETO, J., “La armonización de la imposición indirecta sobre la concentración de capitales”, en *Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma*. Relator General: Adriano Di Pietro, CEF, Madrid, 2010.
- *La cesión de impuestos del Estado a las Comunidades Autónomas. Concepto, régimen jurídico y articulación constitucional*. Comares, Granada, 2001.
  - “La supresión del impuesto sobre operaciones societarias: consideraciones críticas sobre una medida que no tiene vuelta atrás”, *Quincena Fiscal*, nº 1-2, 2012.
  - “El comercio electrónico y el IVA: Problemas del régimen de las operaciones realizadas por vía electrónica”, en AA.VV., *Observaciones al Libro Verde de la Comisión Europea y propuestas sobre el futuro del IVA*, Dirs. DI PIETRO, A., LASARTE ÁLVAREZ, J., Scuola Europea di Alti Studi Tributari – Universidad Pablo de Olavide, 2012.
- RAMOS PRIETO, J., ARRIBAS LEÓN, M., “El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Comercio Electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 15, Aranzadi, Cizur Menor (Pamplona), 2006.
- RAMOS PRIETO, J., MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., MACARRO OSUNA, J. M., *Contribución al Consultation Paper: Review of existing legislation on VAT reduced rates, realizado por la Comisión Europea*, 2012.
- RAMSDAHL JENSEN, D., STENSGAARD, H., “Partial Deduction of Input VAT in the Common VAT System in Europe”, en ECKER, T., LANG, M., LEJEUNE, I., *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems around the World*, Wolters Kluwer, AH Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2012.
- RAMSEY, F., “A Contribution to the Theory of Taxation”, *Economic Journal*, Vol. 37, nº 145, Royal Economic Society, 1927.
- RAPONI, D., “A programme for a new common system of VAT”, *EC Tax Review*, Vol. 5, nº 3, 1996.
- Real Academia Española de la Lengua, *Diccionario de la lengua española*, 23ª Edición, [www.rae.es](http://www.rae.es)

- REUGEBRINK, J., “The Sixth Directive for the Harmonisation of Value Added Tax”, *Common Market Law Review*, Vol. 15, Issue 3, 1978.
- RIBES RIBES, A., “Interpretación del concepto «impuesto sobre el volumen de negocios» en el marco del artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva en materia de IVA (STJCE de 11 de octubre de 2007), *Noticias de la Unión Europea*, nº 297, 2009.
- RING, D. M., “One Nation Among Many: Policy Implications of Cross-Border Tax Arbitrage”, *Harvard Public Law*, Working Paper n. 67, 2002.
- RIZZARDI, R., “La detrazione IVA in funzione della destinazione degli acquisti”, *Corriere Tributario*, nº 34, 2013.
- RODRÍGUEZ IGLESIAS, G. C., “Reflections on the General Principles of Community Law”, *The Cambridge Yearbook of European Legal Studies*, Centre for European Legal Studies, Cambridge, Reino Unido, 1998.
- ROLLI, R., “El equilibrio presupuestario en la nueva gobernanza económica europea”, *Impuestos*, nº 7, 2014.
- ROSEMBUIJ, T., *El arbitraje fiscal internacional*, El fisco, Barcelona, 2010.
- ROSEN, H. S., *Hacienda Pública* (7ª Ed.), McGraw-Hill, Madrid, 2008.
- ROSS, S., WESTERFIELD, R., JORDAN, B., *Fundamentals of Corporate Finance*, 9ª Edición, McGraw-Hill, 2010.
- RUÍZ DE VELASCO PUNÍN, C., “La tributación en el IVA de la transmisión de bienes parcialmente afectos al patrimonio empresarial: determinación de la base imponible”, *Quincena Fiscal*, nº 3, 2009.
- SAINZ DE BUJANDA, F., “Teoría jurídica de la exención tributaria”, *Estudios de Derecho Financiero: Hacienda y Derecho*, Vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963.
- *Notas de Derecho Financiero*, Tomo 1 Volumen 2º, Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1967.
- SALVINI, L., “La nuova disciplina della detrazione IVA: un’occasione persa?”, *Rassegna Tributaria*, nº 5, 1997.
- SALVINI, L., “La detrazione IVA nella Sesta Direttiva e nell’ordinamento interno: Principi Generali” en *Studi in onore di Victor Uckmar*, Tomo Primo, CEDAM, Padova, 1997.
- SÁNCHEZ GALIANA, J. A., “El lugar de realización del hecho imponible en el IVA y la Sexta Directiva Comunitaria”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 67-68, 1990.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “Devolución de excesos no deducidos en el IVA y el plazo para ejercitarla”, *Impuestos*, nº 11, La Ley, 2011.
- SANMARTÍN JARAMILLO, P.G., “La neutralidad de los métodos para evitar la doble imposición internacional en un contexto de libre circulación de capitales”,



- Estudios de Economía aplicada*, Vol. 22-1, Asociación española de economía aplicada, Madrid, 2004.
- SCHENK, A., “Recent activity in the United States involving Value Added Tax”, *International VAT Monitor*, Vol. 3, nº 8-9, 1992.
- Taxation of financial services (including insurance) under a United States Value Added Tax, *Tax Law Review*, 2009.
  - “VAT Debate stimulated by Tax reform hearings in the United States”, *International VAT Monitor*, Vol. 6, nº 4, 1995.
- SCHENK, A., OLDMAN, O., *Value Added Tax: A comparative approach*, Cambridge University Press, Cambridge (Reino Unido), 2007.
- SCHULYOK, F., “The ECJ’s Interpretation of VAT Exemptions”, *International VAT Monitor*, Vol. 21, nº 4, 2010.
- ŠEMETA, A., “The Future of VAT”, *EC Tax Review*, Vol. 20, nº 1, 2011.
- SHIBATA, H., “The theory of Economic Unions: A comparative analysis of Customs Unions, Free Trade Areas and Tax Unions”, en C. S. SHOUP., *Fiscal Harmonization in Common Markets*, Columbia University Press, Nueva York, 1967.
- SHOUP, C. S., *Public Finance*, Aldine Publishing Company, Chicago, 1960.
- SIDEEK, M. S., “Contribution of general principles to EC Financial Market Integration”, en BERNITZ, U., NERGELIUS, J., CARDNER, C., GROUSSOT, X., *General Principles of EC Law in a Process of Development*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, Holanda, 2008.
- SIMONS, F., “The Theory on General Principles of Justice”, en ALBREGTSE, D., KOGELS, H., *Selected issues in European tax law: the legal character of VAT and the application of general principles of justice: summary of an EFS seminar in honour of Fons Simons*, Foundation for European Fiscal Studies, Kluwer Law International, Boston, 1999.
- SIOTA ÁLVAREZ, M., “La exención del IVA en las prestaciones de servicios relacionadas con la práctica del deporte. (Comentario a la STJCE de 16 de octubre de 2008, Asunto C-253/07)”, *Noticias de la Unión Europea*, nº 307, 2010.
- SMITH, A., *Investigación de la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones*, escrita en inglés por Adam Smith, y traducida al castellano por Josef Alonso Ortiz. Valladolid, Oficina de la viuda e hijos de Santander, 1805.
- SMITH, S. “Subsidiarity and neutrality in European Tax Policy: Economic Considerations”, en SMITH, S., BARENTS, R., *Neutrality and Subsidiarity in Taxation*, Foundation for European Fiscal Studies, Kluwer Law International, Londres, 1996.

- SOMERS, J., “The EC VAT Committee (and the reluctance to disclose its workings)”, *International VAT Monitor*, Vol. 4, n° 2, 1993.
- STEICHEN, A., “Harmonisation of Capital Income Taxation in the EU: A Dissenting Opinion”, en ALBREGTSE, D., KOGELS, H., *Selected issues in European tax law: the legal character of VAT and the application of general principles of justice: summary of an EFS seminar in honour of Fons Simons*, Foundation for European Fiscal Studies, Kluwer Law International, Boston, 1999.
- STEVANATO, D., “Acquisti «destinati» all’impresa: è necessario l’utilizzo effettivo del bene per la detrazione dell’IVA?”, *Rassegna Tributaria*, f. 4, 1997.
- STIGLITZ, J. E., *La economía del sector público*, 3° Edición, Antoni Bosch, Barcelona, 2002.
- *Microeconomía*, 2° Edición, Ariel, Barcelona, 2004.
- Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union*, Final Report, de 21 de junio de 2007, 6503 DG TAXUD, Copenhagen Economics.
- SWINKELS, J., “Zero Rating Intra-Community Transactions”, *International VAT Monitor*, Vol. 16, n° 3, 2005.
- “Asset Labelling for VAT purposes”, *International VAT Monitor*, Vol. 17, n° 1, 2006.
  - “Some aspects of Input Tax Deduction under the Pro Rata of the EU VAT System”, *International VAT Monitor*, Vol. 19, n° 5, 2008.
  - “Limitations and Justification of the European Court of Justice’s Doctrine of Asset Labelling”, *International VAT Monitor*, Vol. 20, n° 4, 2009.
  - “Transitional Restrictions on the Right to Deduct EU VAT”, *International VAT Monitor*, Vol. 20, n° 2, 2009.
  - “Elimination of the Doctrine of Asset Labelling”, *International VAT Monitor*, Vol. 21, n° 3, 2010.
- TAMBURRO, E., RIVANO, C., *Le implicazioni politico economiche e tecnico amministrative della Imposta sul Valore Aggiunto in Italia*, Istituto per l’Economia Europea, Roma, 1968.
- Tax Foundation, *Glossary of International Tax Terms*, <http://taxfoundation.org/article/glossary-international-tax-terms>
- TERRA, B., *Sales Taxation. The Case of Valued Added Tax in the European Community*, Series on International Taxation, N° 8, Kluwer Law and Taxation Publishers, Boston, 1988.
- “The Second simplification Directive”, *International VAT Monitor*, Vol. 6, n° 3, 1995.

- “Developments in VAT – The Deduction of Input Tax”, *International VAT Monitor*, Vol. 7, n° 2, 1996.
  - “A common system of VAT – A programme for the single market”, *International VAT Monitor*, Vol. 7, n° 5, 1996.
- TERRA, B., KAJUS, J., *A Guide to the sixth VAT directive: commentary to the value added tax in the European community*, IBFD, Ámsterdam, 1991.
- “Removal of fiscal frontiers: the new directive amending and supplementing the Sixth Directive”, *International VAT Monitor*, Vol. 3, n° 2-3, 1992.
  - *A Guide to the European VAT Directives (Volume 1: Introduction to European VAT)*, IBFD, Amsterdam, 2012.
- TERRA, B., WATTEL, P., *European Tax Law*, Kluwer International Law, Bedfordshire, Reino Unido, 2012.
- TESAURO, F., *Il rimborso dell'imposta*, UTET, Turín, 1975.
- *L'imposta sul valore aggiunto*, UTET, Turín, 2001.
  - “Il principio europeo di neutralità dell'IVA e le norme nazionali non compatibili in materia di rimborso dell'indebito”, *Giurisprudenza italiana*, n° 8-9, 2011.
  - *Istituzioni di diritto tributario, parte speciale*, UTET, Turín, 2012
- The Treasury Department, Report to the President: Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth*, Volume 3, Office of the Secretary. Department of the Treasury, Washington DC, 1984.
- TIMMERMANS, J. P., JOSEPH, G.T.J., “Value added tax (V.A.T.): national modifications to comply with the Sixth Directive of the Council of the European Communities”, *European Taxation*, n° 20, 1980.
- TOBIN, J., “Economic growth as an objective of government policy”, *American Economic Review*, vol. 54, American Economic Association, Cambridge, EEUU, 1964.
- TRIDIMAS, T., *The general principles of EC Law*, Oxford University Press, Oxford, Reino Unido, 2000.
- TURE, N., *Taxing Foreign Source Income: The Economic and Equity Issues*, Committee on Finance, United States Senate, Washington DC, 1976.
- TURIS, P., “Neutralità dell'IVA, attività essenti e regime della detrazione”, *Il Fisco*, n° 19, 2009.
- VAN BREDERODE, R. F., *System of General Sales Taxation: Theory, Policy and Practice*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, 2009.
- “Towards a Federal Sales Tax in the United States?”, *International VAT Monitor*, Vol. 19, n° 2, 2008.
  - “VAT's Regressivity: Empirical Truth or Political Correctness”, *International VAT Monitor*, Vol. 18, n° 2, 2007.

- VAN DE LEUR, M., “Closing a VAT Gap at the EU Border?”, *International VAT Monitor*, Vol. 22, n° 6, 2011.
- VAN DER CORPUT, W., “Prospective Amendments to the EU VAT Directive”, *International VAT Monitor*, Vol. 18, n° 4, 2007.
- “VAT Options Exercised by the New Member States”, *International VAT Monitor*, Vol. 15, n° 5, 2004.
- VAN DOESUM, A., VAN KESTEREN, H., VAN NORDEN, G. J., REINIERS, I., “The new rules on the place of supply of services in European VAT”, *EC Tax Review*, Vol. 17, n° 2, 2008.
- VAN DOESUM, A., VAN KESTEREN, H., VAN NORDEN G. J., “Share Disposals and the Right of Deduction of Input VAT”, *EC Tax Review*, Vol. 19, n° 2, 2010.
- VAN DOESUM, A., VAN NORDEN, G., “The right to deduct under EU VAT”, *International VAT Monitor*. Vol. 22, N° 5, 2011.
- VAN EIJSDEN, J. A. R., VAN DE STREEK, J.L., STRIK, S.A.W.J., *Common consolidated corporate tax base (CCCTB) Fed fiscale brochures*, Kluwer International Law, 2011.
- VANISTENDAEL, F., “A Proposal for a Definitive VAT System Taxation in the Country of Origin at the Rate of the Country of Destination, Without Clearing”, *EC Tax Review*, Vol. 4, n° 1, 1995.
- “Memorandum on the taxing powers of the European Union”, *EC Tax Review*, Vol. 11, n° 3, 2002.
- VARONA ALABERN, J. E., “Concepto de tributo y principio de capacidad económica”, *Revista española de derecho financiero*, n° 135, 2007.
- VEGA MOCOROA, I., *La armonización del IVA y el logro dl mercado interior*, Lex Nova, Valladolid, 1991.
- “L’armonizzazione delle aliquote dell’IVA nell’Unione Europea: la problematica delle aliquote zero”, *Diritto e pratica tributaria*, Vol. 4, 1994.
- VILLAR ESCURZA, M., “El impacto de la jurisprudencia comunitaria en la armonización y coordinación fiscal”, en AA.VV., *Unión Europea. Armonización y coordinación fiscal tras el Tratado de Lisboa*, Dir. LASARTE ÁLVAREZ, J., Coords. ADAME MARTÍNEZ, F., RAMOS PRIETO, J., Universidad Pablo de Olavide, Scuola Europea di Alti Studi Tributari, Sevilla, 2011.
- VOGEL, K., “Taxation of cross-border income, harmonization, and Tax neutrality under European Community Law” en VOGEL, K., BRANDS, J., VAN RAAD, K., *Taxation of cross-border income, harmonization, and Tax neutrality under European Community Law. An Institutional Approach*, Kluwer International Law, Amsterdam, 1994.

- “Worldwide vs Source Taxation of Income - A Review and Re-evaluation of Arguments”, *Intertax*, n° 8-9, 1988.
- VON DER GROEBEN, H., “Policy on competition in the European Economic Community”, *Supplement to Bulletin of the European Economic Community*, 1961.
- VYNCKE, K., CORDEWENER, A., DE BROE, L., “Towards a simpler, more robust and efficient VAT system by levying VAT at EU level”, *International VAT Monitor*, Vol. 22, n° 4, 2011.
- WALSH, C., HALLSWORTH, A., “The Vat Package: Assessing Readiness for 2010”, *Journal of International Taxation*, Vol. 19, n° 7, 2008.
- WESTBERG, B. KRISTOFFERSSON, E., “Deductions in EU VAT Law”, en ECKER, M., LANG, M., LEJEUNE, I., *The Future of Indirect Taxation: Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn (The Netherlands), 2012.
- WILLE, P., “VAT refunds in the EU from 2010”, *International VAT Monitor*, Vol. 20, n° 1, 2009.
- “New EU Place-of-Supply Rules for Services”, *International VAT Monitor*, Vol. 20, n° 1, 2009.
- “Sixth Directive brought up to date after 30 years”, *International VAT Monitor*, Vol. 18, n° 1, 2007.
- WOHLFAHRT, B., “The future or the European VAT system”, *International VAT Monitor*, Vol. 22, n° 6, 2011.
- WOUTERS, J., “The Application of General Principles of Law by the European Court of Justice and their Relevance for EC and National Tax Law”, en ALBREGTSE, D., KOGELS, H., *Selected issues in European tax law: the legal character of VAT and the application of general principles of justice: summary of an EFS seminar in honour of Fons Simons*, Foundation for European Fiscal Studies, Kluwer Law International, Boston, 1999.

